أصول علم المراجعة

الأستاذ الدكتور
كمال عبد السلام على
استاذ المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة - جامعة المنصورة

الدكتور
خالد المعتصم
مدرس بقسم المحاسبة
كلية التجارة - جامعة المنصورة

٢٠٠٣

بسم الله الرحمن الرحيم

وما تشاءون إلا أن يشاء رب العالمين

صدق الله العظيم

مقدمة:

ظهرت المراجعة مع بداية ظهور المنشآت الاقتصادية والتجارية والمالية وتطورت مع تطور اشكال هذه المنشآت. فمع ظهور شركات الأموال وانفصال الملكية عن الإدارة زادت أهمية المراجعة كأداة تمكن المساهمين وأصحاب المصلحة الآخرين فى المنشآة من الاطمئنان على دقة وسلامة القوائم المالية المعدة بواسطة الادارة، ومن ناحية أخرى فإن زيادة أهمية البيانات والمعلومات المحاسبية والتوسع فى إستخدامها بواسطة مختلف الجهات والافراد أصحاب المصلحة فى المنشأة أضفى أهمية كبرى على المراجعة على أساس أنها وسيلة للتأكد من جودة هذه المعلومات.

والمراجعة - كأحد فروع العلوم الاجتماعية - علم حديث نسبيا ينتمى الى مجموعة العلوم المحاسبية حيث يعتبر أرقى العلوم المحاسبية لاعتماده على مفاهيم ومبادئ ونظريات المحاسبة بالاضافة الى أسس وأساليب ومبادئ المراجعة من الوجهة المنهجية إلى جانب التطبيق والممارسة.

ويهدف هذا الكتاب الى شرح مبادئ المراجعة وإجراءاتها بصفة عامة فى ضوء اللوائح والقوانين المنظمة لمهنة المراجعة فى جمهورية مصر العربية، وقد قسم الكتاب ثمانية إلى أبواب.

الباب الأول : خصص للتأصيل العلمى للمراجعة.

الباب الثانى: نوقشت فيه المستويات العلمية والمهنية والشخصية لمراجع الحسابات

أما الباب الثالث: فهو خاص بالإجراءات التنفيذية لعملية المراجعة.

وفى الباب الرابع: تم استعراض نظام الرقابة الداخلية ومسئولية المراجع عنه.

وتم فى الباب الخامس: إستعراض كيفية مراجعة العمليات وتحقيق عناصر نتيجة الاعمال والمركز المالى.

وفى الباب السادس: فهو خاص بتقرير مراجع الحسابات.

وفى الباب السابع : المراجعة فى ظل تشغيل البيانات باستخدام الحاسب الالكترونى.

وفى الباب الثامن: المراجعة الاجتماعية

ولقد قام الأستاذ الدكتور/ كمال عبد السلام بإعداد أبواب الكتاب الثمانية وقام الدكتور/ خالد المعتصم بإعداد الفصل الرابع من الباب الثالث بعنوان خطر المراجعة وتطبيقات الباب الثالث والرابع.

وأرجو أن أكون بهذا الجهد العلمى قد وفقت فى إخراج هذا الكتاب بالصورة التى تساعد على تفهم المراجعة من الناحيتين العلمية والعملية بما يخدم الغرض الذى كتب من أجله.

والله الموفق،

المنصورة فى ٢٠٠٢/٩/١

أ.د. كمال عبد السلام **د. خالد المعتصم**

الباب الأول

تأصيل علمي للمراجعة

الباب الأول

تأصيل علمى للمراجعة

مقدمة:

سوف نخصص هذا الباب لتوضيح مفهوم المراجعة - أهدافها والفوائد التى تحققها هذه العملية بالنسبة للمشروع أو الأطراف الخارجية التى لها علاقة بها، ثم نوضح الفروق بين المراجعة والفحص - كذلك سوف نتعرض للقواعد المحاسبية المتعارف عليها التى يجب أن يكون مراجع الحسابات ملما بها، كذلك معايير المراجعة وأخيراً نتعرض فى هذا الباب لأنواع المراجعات التى يمكن أن يتم بها تنفيذ المراجعة.

وعلى ذلك فإننا سوف نقسم هذا الباب إلى الفصول التالية :

الفصل الأول : المدخل إلى المراجعة :

المفهوم - الطبيعة - الأهداف - الفوائد - المتطلبات

الفصل الثانى : الأخطاء والغش.

الفصل الثالث: أنواع المراجعات.

الفصل الأول

المدخل إلى المراجعة

المفهوم - الطبيعية - الأهداف - الفوائد - المتطلبات

إذا كانت المحاسبة نظام معلومات يرتكز على دعامتى القياس المحاسبى والاعلام المحاسبى، فإن المراجعة نظام لتوثيق المعلومات يرتكز على دعامتى الفحص وابداء الرأى فى تقرير فنى محايد.

ويوضح «L.R.Haward» أن تطبيق المراجعة كان معروفاً وموجودا فى الحضارات القديمة وخاصة الحضارة المصرية القديمة.[1]

وقد انتقلت المراجعة فى العصور الوسطى إلى الميدان التجارى خصوصا بعد نشر كتاب الفائدة والمال للكاتب الأيطالى Luca, Paciolies عام ١٤٩٤ بإيطاليا والذى عرض فيه نظرية القيد المزدوج للحسابات والتسجيل المحاسبى. ومع ذلك فإن ممارسة القيد المزدوج كانت موجودة قبل باتشيليو بأكثر من قرن من الزمان، حيث ذكر أن القيد المزدوج كان يطبق فى مدينة جنوه عام ١٣٤٠ ومهما يكن من أمر فإن إطار القيد المزدوج قد ظل بلا تغيير أكثر من خمسة قرون من الزمان.

ولقد كان المراجع فى الأصل يقوم بالاستماع إلى ما أجرى من قيود لاثبات الصفقات المالية الخاصة بالنشاط الحكومى، وهو المجال الذى بدأت فيه مزاولة عملية المراجعة حيث يتسع نطاق تفويض السلطات، ثم انتقلت أهمية المراجعة إلى مجال المشروعات بعد أن بدأ الأفراد فى مزاولة نشاطهم التجارى لتبادل السلع والخدمات عن طريق المنشآت الفردية ثم شركات الأشخاص وتلاها شركات الأموال[2].

---

(1) Lelie, R. Haward. "Auditing", 4th Ed., Macdonald & Evants Ltd., London, 1977, P. 2.

(٢) د. شوقى عطا الله - المراجعة - دار النهضة العربية القاهرة - ١٩٧٦، ص ٧

وتجدر الإشارة إلى أن السياسة المالية والضريبية لعبت دوراً ملحوظاً فى تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة.

ولقد نشئت العديد من المنظمات المهنية للمحاسبين لقيد المحاسبين والمراجعين المزاولين لمهنة المحاسبة والمراجعة لتنظيم هذه المهنة نظراً لأهمية المراجعة كعلم ومهنة.

ونعرض فى هذا الفصل لمفهوم وطبيعة المراجعة وأهدافها وفوائدها ومتطلباتها ثم نتناول بعد ذلك للأخطاء والغش ومسئولية المراجع عن اكتشافهما، ثم يتعرض الكاتب لأنواع المراجعات من جوانبها المتعددة وسيتم ذلك من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: تطور المراجعة.

المبحث الثانى: مفهوم المراجعة.

المبحث الثالث: أهداف المراجعة.

المبحث الرابع: فوائد المراجعة.

المبحث الخامس: متطلبات المراجعة.

المبحث الأول

تطور المراجعة

أولاً : بدأت المراجعة منذ العصور الأولى للتاريخ فقد عرفها قدماء المصريين واليونانيون وانحصرت أهمية المراجعة فى تلك الفترة من التاريخ فى التأكد من صحة الحسابات المالية الحكومية بمراجعة مصروفات الدولة وإيراداتها.

ثانياً : كانت ايطاليا وانجلترا موطنا لتطور المهنة فى العصرين المتوسط والحديث، وكان هذا مظهر طبيعيا حيث واكبت المراجعة فى ذلك تطور المحاسبة فى هذين البلدين ومن مظاهر هذا التطور:

- تأسس أول جمعية للمحاسبين عام ١٥٨١م فى فينيسيا بإيطاليا وقد أطلق عليها كلية المحاسبة، وكانت تتطلب ست سنوات تمرين عملى بجانب النجاح فى الامتحان للحصول على لقب خبير محاسب.
- سجل ٦ أشخاص أسمائهم فى سجل المحاسبين بمدينة أنبرة عام ١٧٧٣م بالمملكة المتحدة.
- فى عام ١٨٥٤ تم تأسيس أول منظمة مهنية هى جمعية المحاسبين بأدنبرة.
- فى عام ١٨٨٠ تم تأسيس مجمع المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز.
- كما أن ايطاليا سارت على نفس الطريق منذ عام ١٨٥١ حيث تأسست أول جمعية للمحاسبين فى فينيسيا ثم لحقت بهما فى هذا المجال كثير من دول العالم. ومنذ ذلك الوقت بدأ الاهتمام بالمفاهيم العلمية للمراجعة والأسس والمبادئ التى يمكن الاسترشاد بها فى مزاولة المهنة.

ثالثاً : وإذا حاولنا التعرف على أهم مظاهر تطور المهنة فى مصر يمكن أن نلاحظ ما يلى :

- أنشأ أول منظمة مهنية للاشراف على مهنة المحاسبة والمراجعة وتنظيمها وهى جمعية المحاسبية والمراجعين المصرية عام ١٩٤٦م.

- صدر أول قانون لتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة وهو القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١م.

- صدر القانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ والخاص بالأحكام الخاصة بشركات المساهمة والتوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة وأهم ما ورد فى هذا القانون متصلا بالمراجعة هو الأحكام القانونية الخاصة بمراقبى الحسابات وجعل مراقبة وتوثيق الحسابات بالشركات إجبارية وحتمية.

- صدور قانون جامع لقواعد وآداب المهنة سنة ١٩٥٥ (وهو القانون ٣٩٤ لسنة ١٩٥٥) وهو القانون الخاص بنقابة المحاسبين والمراجعين.

- اصدار الدستور المنظم لمهنة المحاسبة والمراجعة عام ١٩٥٨م وقد قسم الى أربعة أبواب وهى :

  الباب الأول : خصص للواجبات والحقوق المهنية.

  الباب الثانى: خصص للأمانة المهنية.

  الباب الثالث : خصص لايضاحات بعض الأوضاع الخاصة بالمهنة.

  الباب الرابع: خصص لآداب وسلوك المهنة.

- اصدار القانون رقم ١٦٧ لسنة ١٩٦١ لتنظيم أحكام الرقابة على المؤسسات العامة ذات الطابع الاقتصادى - التى الغيت بعد ذلك - والشركات التابعة لها، ودور المؤسسة فى تعيين مراقبى حسابات الشركات التابعة لها.

- صدر القانون رقم ١٢٩ لسنة ١٩٦٤ بإنشاء الجهاز المركزى للمحاسبات، ونص هذا القانون على أن يكون الجهاز هيئة مستقلة تتبع رئيس الجمهورية، ويهدف إلى تحقيق رقابة فعالة على أموال الدولة ومتابعة أداء الأجهزة التنفيذية فى مجال الأعمال والخدمات.

- صدور القانون ٤٤ لسنة ١٩٦٥ بالغاء القانون رقم ١٦٧ لسنة ١٩٦١ وبمقتضاه أصبح

تعيين مراقبى الحسابات بقرارات جمهورية بناء على اقتراح رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات، حيث كان القانون ١٦٧ لسنة ٦١ يمنح سلطة تعيين مراقى الحسابات لمجلس ادارة المؤسسة.

- صدور قانون الشركات رقم ١٥٨ لسنة ١٩٨١.

- صدور قانون الضرائب على الدخل الصادر به القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ الذى استحدث الضريبة على أرباح شركات الأموال، وقد اشترط هذا القانون أن يعتمد الإقرار - الذى تقدمه تلك الشركات إلى مأمورية الضرائب المختصة - من أحد المحاسين المقيدين بالسجل العام للمحاسبين والمراجعين طبقاً لأحكام القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ والسابق الإشارة إليه وقد تم تعديل هذا القانون بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ الخاص بالضريبة الموحدة.

- صدور قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ليحل محل القانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤، وقد تضمن نصوصاً خاصة بمراقب الحسابات فى المواد ١٠٣، ١٠٤، ١٠٥، ١٠٦، ١٠٧، ١٠٨، ١٠٩، وهى سارية حتى الآن.

- صدور قانون شركات قطاع الأعمال العام رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١، «وسنتناول المسئولية الجنائية للمراجع طبقاً لهذا القانون فى الباب الثانى - إن شاء الله.

- صدور قانون سوق رأس المال رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ والذى تضمن أحكاماً عديدة تخص مراقب الحسابات تخرج عن نطاق هذا المؤلف، «وسنتناول فقط المسئولية الجنائية للمراجع طبقاً لهذا القانون فى الباب الثانى - إن شاء الله.

- صدور الميثاق العام لآداب وسلوكيات مهنة المحاسبة عن طريق المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين فى فبراير سنة ١٩٩٣ كبديل للدستور الذى أصدرته نقابة المحاسبية والمراجعين فى أغسطس ١٩٥٨.

ويمكن القول بأن المراجعة قد مرت فى ذلك بمراحل ثلاث وراء كل منها اسبابها ونتائجها

المرحلة الأولى: اكتشاف الاخطاء:

فى بادئ الممارسة كان ينظر إلى المراجعة على أنها وسيلة الهدف منها اكتشاف الاخطاء والغش والتزوير الموجود بالدفاتر، وأن مهمة مراقب الحسابات قاصرة فقط على تعقب تلك الاخطاء واكتشافها بمعنى أن النظرة وقتها لاهداف الرقابة كانت تحددها فى التحقق من الدقة الحسابية للدفاتر والسجلات.

وقد ساعد على وجود هذا الهدف ما يلى :

١ - صغر حجم المنشآت وضآلة عدد العمليات المالية.

٢ - سيادة نظرية الملكية المشتركة فى الفكر المحاسبى.

٣ - النظر إلى مراقب الحسابات على أن مهمته هى تعقب وتصيد الاخطاء فى الاجراءات المحاسبية وكان من نتيجة ذلك على المراجعة ما يلى :

١ - اتباع طريقة المراجعة التفصيلية (الشاملة).

٢ - التركيز على تحقيق ومراجعة عناصر المركز المالى.

٣ - مسئولية مراقب الحسابات كانت مسئولية مدنية تجاه عملية وهو صاحب المنشأة.

٤ - كانت المراجعة المستندية هى صلب عمل المراقب.

المرحلة الثانية: مرحلة ابداء الرأى فى صحة القوائم المالية :

كان للقضاء الانجليزى الفضل فى إظهار التحول إلى هذه المرحلة عندما قرر فى بعض أحكامه الصادرة عام ١٨٩٧ أن الهدف الرئيسى للمراجعة ليس اكتشاف الغش الموجود بالدفار وانه ليس مفروضا فى المراقب أن يكون جاسوساً أو بوليساً سرياً، أو يقوم بعمله وهو يشك فى كل ما يقدم له، أو من يعاونوه ويقدمون له البيانات والمعلومات التى يطلبها.

ومن هنا بدأ المراقب يفصح عن رأيه الفنى المحايد فى تقريره عن صحة البيانات التى تتضمنها القوائم المالية.

وساعد على ظهور هذه المرحلة :

١ - كبر حجم المنشآت وتعدد عملياتها.

٢ - ظهور نظرية الشخصية المعنوية فى الفكر المحاسبى.

٣ - أحكام القضاء، خصوصا القضاء الانجليزى.

وكان من نتيجة ذلك على المراجعة:

١ - صعوبة اجراء مراجعة تفصيلية والاعتماد على اسلوب المراجعة الاختبارية.

٢ - الاهتمام بفحص حركة الاموال بجانب فحص مراكز الاموال وظهور أهمية قوائم الدخل بجانب قائمة المركز المالى.

٣ - أصبح المراقب ليس مسئولاً فقط أمام عميله ولكن امام الغير أيضاً.

٤ - ظهور أهمية المراقبة الداخلية كوسيلة للرقابة الداخلية.

المرحلة الثالثة: مرحلة تعدد أهداف المراجعة (المسئولية الاجتماعية للمراجعة) :

مع ازدياد الحاجة إلى معلومات أكثر شمولا وذات منفعة نسبية أكبر من المراجعة وتقاريها، كان لامناص من ان يتسع نطاق المراجعة، ومن ثم أهدافها بما يحقق المسئولية الاجتماعية المعلقة عليها حيث يتطلب ذلك تقديم معلومات بشكل محايد ودقيق عن الآثار الفعلية والمحتملة لكافة عمليات المنشأة على كيانها وعلاقتها بالغير وبالصورة التى تساهم فى اشباع حاجة مستخدمى هذه المعلومات بقدر الامكان.

ويستخدم المراجع فى ذلك المعلومات الوصفية بجانب المعلومات الكمية:

أ - فبالنسبة للموظفين:

سيقوم المراجع الاجتماعى بفحص التسهيلات المتوفرة والحاجةلرعاية العاملين وأيضاً نظم الحوافز والمكافآت والمعاشات.

ب - بالنسبة للمجتمع :

سيأخذ المراجع الاجتماعى فى الاعتبار العوامل المتعلقة بأنشطة الشركات مثل البيئة والتلوث والضوضاء فى الوقت الحاضر والمدى المتوسط والبعيد.

حـ - بالنسبة للعملاء :

فيقوم المراجع الاجتماعى بمراجعة :

- سياسات التسعير.

- الرقابة على الجودة.

- طرق تنفيذ خدمات ما بعد البيع وتلقى شكاوى العملاء وبحثها.

- مدى صحة الاعلانات.

- شروط الدفع وطرق التحصيل.

ويجب ملاحظة أن جميع أنواع المراجعة نشأت كامتداد وتطور لعملية المراجعة الخارجية وليست بديلاً عنها.

المبحث الثانى

مفهوم المراجعة

يطلق لفظ المراجعة على عملية المراجعة نفسها An Auditing - كما أنه يطلق على علم المراجعة نفسه الذى يبحث فى المبادئ والأسس والأصول العلمية والقواعد التى يضمها.

ويقصد بالمراجعة "فحص المستندات والحسابات والسجلات الخاصة بالمنشأة فحصاً دقيقاً يطمئن المراجع من أن التقارير المالية سواء أكانت تقريراً عن نتيجة المشروع خلال فترة زمنية أو تقريراً عن المركز المالى فى نهاية فترة زمنية أو أى تقرير آخر يظهر وينطبع فيه صورة واضحة وحقيقية ودقيقة للغرض الذى من أجله أعد هذا التقرير" (١) .

"والمراجعة هى الفحص الفنى المحايد، والتعبير بالرأى عن القوائم المالية للمشروع بواسطة مراجع معين مع الأذعان لأى الزام قانونى يحكم هذا العمل(٢) .

وعلى ذلك فان المراجعة لاتعنى المطابقة الشكلية بين بيانات القوائم المالية وبين ما تحتويه الدفاتر والسجلات المختلفة للمنشأة، بل تعنى الفحص الفنى الدقيق المحايد للحسابات وابداء الرأى فيما تحويه القوائم المالية من بيانات والتأكد من أن الحسابات الختامية تعبر عن النتيجة الصحيحة، وأن قائمة المركز المالى تعبر فعلاً وبوضوح عن المركز المالى الحقيقى للمنشأة وذلك فى ضوء المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

وعلى فان مفهوم المراجعة يشمل

١ - فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية القائم بالمشروع.

٢ - فحص البيانات المحاسبية التى أثبتت فى الدفاتر من واقع مستندات.

---

(١) د. عبد الفتاح الصحن - أصول المراجعة الخارجية - مؤسسة شباب الجامعة - الأسكندرية، سنة ١٩٨٠، ص١٥.

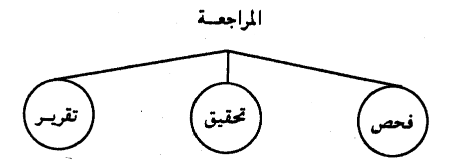
(٢) د. شوقى عطاالله، مرجع سابق، ص١٥.

٣ - فحص البيانات الواردة بالقوائم المالية التى أعدتها المنشأة ومطابقتها مع الدفاتر والسجلات.

٤ - ابداء الرأى الفنى المحايد عن مدى دقة البيانات الواردة بالقوائم ودرجة الاعتماد عليها، ومطابقتها لما هو وارد بالدفاتر ومدى دلالة البيانات الواردة بالقوائم عن نتيجة الأعمال والمركز المالى للمشروع وفى حالة وجود مخالفات يجب على المراجع أن يتحفظ فى تقريره.

مما سبق يتضح أن عمل المحاسب سابق لعمل المراجع اذ أن موضوع المراجعة هو البيانات المحاسبية التى تتضمنها المستندات والدفاتر والسجلات والقوائم المالية،ولايمكن تصور قيام المراجع بعملية المراجعة إلا اذا كانت هناك عمليات ذات قيم مالية قد وقعت فعلاً وتم تحقيقها وتسجلها وتبويبها واستخلاص النتائج منها.

كما يجب مراعاة أن علم المحاسبة يختلف بطبيعته عن علم المراجعة فبينما نجد أن علم المحاسبة علماً انشائياً Constructive يبدأ بعدد كبير من العمليات التى يجريها المشروع والتى قد تصل إلى آلاف العمليات وتنتهى بقوائم مالية تتركز فيها خلاصة هذه العمليات ونتائجها، اذ نجد أن المراجعة علماً تحليلياً Analytical يبدأ عادة بالقوائم المالية، وفى سبيل التحقق مما حوته من بيانات يضطر المراقب الى الرجوع الى البيانات المسجلة بالدفاتر والسجلات وما يؤيدها من وثائق ومستندات مما سبق يتضح أن مفهوم المراجعة يرتكز على أبعاد ثلاثة :



١ - الفحص[1] :

ويقصد به فحص القياس المحاسبى وهو القياس الكمى والنقدى للأحداث المالية الخاصة بالنشاط المعين للمشروع، ويشمل الفحص التأكد من صلاحية وسلامة قياس العمليات التى تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها وما يستتبع هذا الفحص من اللجوء إلى أدلة الاثبات المختلفة كوسلة للتأكد من سلامة القياس النقدى والكمى للأحداث المالية.

٢ - التحقيق :

ويقصد بالتحقيق امكانية الحكم على صلاحية الحسابات الختامية كتعبير سليم لنتيجة أعمال المشروع عن مدة مالية وعلى المركز المالى بأنه يعكس صورة سليمة وصحيحة لمركز المشروع المالى فى تاريخ نهاية مدة معينة.

ووظيفتى الفحص والتقرير وظيفتان متصلتين يقصد بهما تمكين المراجع من ابداء الرأى بأن عمليات القياس للأحداث المالية أدت إلى إنعكاس صورة صحيحة وسليمة لنتيجة ومركز المشروع.

٣ - التقرير :

والتقرير هو بلورة لنتائج الفحص والتحقيق لمن يهمه الأمر سواء داخل المشروع أو خارجه - وبالتالي يعتبر التقرير المرحلة النهائية من مراحل عملية المراجعة.

ما سبق يتضح للكاتب أن المراجعة تعنى الفحص الفنى الدقيق المحايد للدفاتر والحسابات وابداء الرأى فيما تحويه القوائم المالية من بيانات والتأكد من أن الحسابات الختامية تعبر عن النتيجة الصحيحة وأن قائمة المركز المالى تعبر فعلا وبوضوح عن المركز الحقيقى للمنشأة وذلك فى ضوء المبادئ المحاسبية المتعارف عليها لذا يجب على المراجع الالمام بالمبادئ (القواعد) المحاسبية المتعارف عليها وفروضها.

---

(١) د. محمود شوقى عطا الله، مرجع سابق، ص ١٥.

وسوف يوضح الكاتب تلك الفروض والمبادئ والسياسات المحاسبية المتعارف عليها :

أولاً : الفروض المحاسبية:

المعنى اللغوى للفرض هو ما يفرضه الانسان على نفسه للبرهنة على قضية ما .. أو حل مسألة معينة وهو المنبع الأول لكل معرفة ونقطة البدأ لكل برهان.

ويمتحن الفرض بالواقع ليستبين صحته أو زيفه فاما أن يصل الى غيره واما أن يعتبر قانونا يفسر لنا مجرى الظواهر المختلفة[1]

ومواصفات الفرض هى :

- أن يبدأ من واقعة معينة وأن يكون على هيئة قضية واضحة.
- أن يقبل التحقيق الواقعى.
- أن يكون خاليا من التناقض من ذاته ومع الواقع[2].

والواقع أن كثير من الحقائق العلمية لم تصل بعد إلى درجة اليقين المطلق أى أنها ما زالت (فروض).

وقد ذكرت احدى الدراسات[3] معنى محدد للفرض بينت فيه «أن الفروض المحاسبية يجب أن تكون قضايا يستدل عليها من المجال المحاسبى وأن تكون قابلة للتحقيق، وأن تقدم مجموعة الفروض المحاسبية اجابة وتفسيرا عند معالجة المحاسبة لعمليات التبادل التجارى وطريقة لمعالجة الحالات الجديدة التى لم يسبق مواجهتها، وقد لخصت الدراسة السابقة المعايير التى يجب توافرها فى الفروض المحاسبية الى :

١ - الفروض المحاسبية: هى قضايا فرضية تقدم كتفسير لحقائق المجال.

---

(١) د. زكى نجيب محمود، المنطق الوضعى، القاهرة، مكتبة الأنجلو المصرية، سنة ١٩٦١.

(٢) د. أبو الفتوح فضالة، بحوث واجتهادات فى الفقه المحاسبى، القاهرة، سنة ١٩٨٦/٨٥، ص ١٦.

(٣) نجيبه محمود نمر، الاطار العلمى لنظرية المحاسبة، رسالة ماجستير - كلية التجارة، جامعة القاهرة، سنة ١٩٦٨، ص ٦٢-٦٨.

٢ - أن وظيفة مجموعة الفروض فى المحاسبة هى محاولة تقديم تفسيرات لمعالجة العمليات التجارية للمشروع فى الحاضر.

٣ - يجب أن ترتكز الفروض المحاسبية على بديهات ومصادرات ومفاهيم المجال.

٤ - أى فرض من فروض المحاسبة يجب أن لا يتنافى مع المعارف الأكيدة سواء كانت تخص مجال المحاسبة أو مجالا آخراً.

٥ - يجب أن يكون فى الامكان تحقيق صحة الفرض، فإذا لم يمكن اختبار وتحقيق الفروض المحاسبة فتظل كاقتراحات ولن تصبح كمعرفة محققة وأكيدة.

ولكن لكى يمكن تحقيق الفرض يجب وضع الفرض تحت الاختبار فى المعمل أو بواسطة وسيلة أخرى من وسائل التجريب، وحيث أن التجارب غير ممكنة فى المحاسبة فتستبدل بالمشاهدة والتجربة. والمشاهدة فى المحاسبة تتلخص فى مشاهدة الخبرات التى اكتسبتها المؤسسات المختلفة وكذلك دراسة التاريخ النظرى والعملى للمحاسبة عن طريق المراجع التاريخية، كذلك يجب أن تتم المشاهدات خلال الفترات العادية ثم تسجل البيانات التى تحصل عليها وتبوب وتلخص وتستخرج منها النتائج التى قد تمكنا من الحكم على صحة أو خطأ الفرض.

ويرى بعض الكتاب[١] أن الفروض العلمية فى المحاسبة يجب أن تتفق وتتمشى مع مجال استخدام علم المحاسبة، ويجب أن تكون أساسا لاستنتاج المبادئ العلمية ويجب أن تساعد على تفسير المبادئ العلمية المطبقة فى الحياة العلمية (أو على الأقل) تساعد فى تطويرها وتحسينها.

وفى ضوء ذلك يمكن تحديد الفروض المنطقية فى المحاسبة فى نوعين أساسيين :

(١) د. حلمى محمود نمر، نظرية المحاسبة المالية - دار النهضة العربية، طبعة سنة ١٩٧٧، ص ٨٥-٩٠.

الفروض المحاسبية

١ - فروض متعلقة بالوحدة المحاسبية
أ - فرض الشخصية المعنوية
ب - فرض الاستمرار

٢ - فروض متعلقة بالعمليات المالية المتبادلة
أ - فرض القياس النقدى
ب - فرض موضوعية القياس

وسوف نلقى الضوء على تلك الفروض كما يلى :

١ - الفروض المتعلقة بالوحدة المحاسبية :

أ - فرض الشخصية المعنوية : Accounting Entity

الوحدة المحاسبية شئ مستقل ومتميز عن الذين يساهمون برأس المال أى أن المنشأة لها شخصية معنوية مستقلة عن شخصية أصحاب المشروع. كذلك اعترف القانون للوحدة المحاسبية بذمة مالية مستقلة عن الذمة المالية لأصحاب المشروع.

ولقد أدى الاعتراف بالشخصية المعنوية الحقيقية للشركة الى انتقال الأهمية من وجهة نصر أصحاب المشروع إلى وجهتج نظر الادارة باعتبارها ممثلة للشخصية المعنوية ونجد أن الفروض الزساسية التى تؤيد مفهوم الشخصية المعنوية والتى تفسر لنا السبب فى إعطاء الأهمية لوجهة نظر الادارة هى :

- **جوهر أى مشروع :** ليست العلاقة التعاقدية بين الأفراد ملاك المشروع بل هى مجموعة الأصول أو الأموال التى يقدمها المستثمرون لاستخدامها فى أعمال المشروع سواء كان هؤلاء المستثمرون ملاكا أو مقرضين.

- **الملكية :** أصول المنشأة مملوكة للشركة نفسها باعتبارها شخصا معنويا - أما أصحاب المشروع فلهم مجرد حق على هذه الأصول، حق فى الأرباح عندما يقرر مجلس الادارة التوزيع وحق فى الأصول عند التصفية.

وأساس هذا الرأى أنه لا فرق فى نظر أصحاب نظرية الشخصية المعنوية بين ملاك المشرع ودائنى المشروع حيث أنهم جميعا فى حكم المستثمرين كل يقدم أمواله لاستثمارها فى أعمال المشروع رغبة فى تحقيق عائد على هذه الأموال.

– **الادارة :** بظهور شركات المساهمة ظهرت الحاجة الى إنتخاب مجلس ادارة يقوم بإدارة الشركة نيابة عن المساهمين الذين كثر عددهم لدرجة يصعب معها قيامهم جميعا بإدارة الشركة. وبذلك نشأت ظاهرة الانفصال بين الملكية عن الادارة وأصبحنا فى وضع لا نستطيع معه القول أن المديرين وكلاء عن المساهمين بل أصبحوا وحدة معنية مستقلة Professional Management ترسم سياسة المشروع لا يوحى من المساهمين، بل يوحى من المصلحة العامة للشركة بإعتبارها شخصا معنوياً.

– **الهدف :** أدى ظهور شركات المساهمة الى نشأة ما أطلقنا عليه الادارة المهنية التى ترسم سياسة المشروع لا لتحقيق مصلحة شخصية Self Interest ممثلة فى أكبر أرباح ممكنه لأصحاب المشروع بل لتحقيق غرض اجتماعى وهو رفاهية المجتمع (Social Interest) ممثلا فى أرباح مناسبة ومعقولة لأصحاب المشروع وأجور عادلة للعمال، وخدمة ممتازة أو سلعة جيدة للمستهلك.

ب – فرض الاستمرار: Going Concern

يقصد بالاستمرار أن المشروع يقوم ليستمر ما لم توجد معوقات تؤدى إلى وقف نشاطه والحيلولة دون استمراره ونموه. واحتمال التصفية يعتبر حالة استثنائية.

وقد ترتب على استمرار المشروع كثير من المشاكل المحاسبية:

– أنه فى الوقت الذى نعتبر فيه حياة المشروع غير محددة نجد أن أصحاب المشروع يهمهم معرفة نتيجة أعمال المشروع ومركزه المالى من وقت لآخر خلال حياة المشروع، ولذا استلزمت الضرورة تقسيم حياة المشروع الى فترات دورية يحدد فى نهايتها نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة عن هذه الفترة وكذلك مركزه المالى فى نهاية الفترة.

- ترتب على تقسيم حياة المشروع الى فترات دورية قصيرة الأجل مشاكل عديدة كضرورة التفرقة بين العمليات الايرادية والعمليات الرأسمالية، وضرورة عمل التسويات الجردية المختلفة المتعلقة بالمصروفات والايرادات المقدمة والمستحقة.

- ترتب على تقسيم حياة المشروع إلى فترات دورية جعل القوائم المالية بالمنشأة تظهر نتائج تقريبية مشروطه وليست نتائج محددة على وجه الدقة، نظراً لما تحويه هذه القوائم من بعض التقديرات المتعلقة بتحديد الاستهلاكات والاحتياطيات.

٢ - فروض متعلقة بالعمليات المالية المتبادلة:

أ - فرض القياس النقدى :

يقصد بالقياس هو التعبير عن الأشياء بالأرقام، وتهتم المحاسبة بالعمليات التى يمكن أن تقاس بالنقود ، فالنقود تعتبر وسيلة لقياس القيم باعتبارها وسيلة متعارف عليها فى القياس.

ولقد تعرض فرض القياس النقدى لكثير من الانتقاد وخاصة من الاقتصاديين نتيجة التغير فى قيمة النقود المترتب على التقلبات المستمرة فى الأسعار.

ولقد أثـــر هذا الفرض على مشاكل التقويم المحاسبية وخاصة بالنسبة لتقويم الأصول الثابتة وترتب عليه كثير من الجدل العلمى فيما يتعلق بمدى أهمية أخذ تقلبات الأسعار فى الحسبان عند تصوير القوائم المالية: فقد نادى البعض بضرورة تجاهل تقلبات الأسعار وافتراض ثبات قيمة العملة وتقويم الأصول على أساس التكلفة التاريخية مطروحا منها الاهلاك ان وجد ومن جهة أخرى فقد رأى البعض ضرورة إظهار أثر تقلبات الأسعار على الدفاتر سواء عن طريق إعادة التقدير كل عام أو عن طريق استخدام الأرقام القياسية.

ب - فرض موضوعية القياس :

يقصد بالموضوعية فى القياس عدم التحيز فى القياس أو خضوعه لتقديرات وأهواء ذاتية، والموضوعية ذات أهمية كبرى حيث أنه يجب وجود الادلة الواضحة المحددة بالنسبة للعملية المراد قياسها وتسجيلها فى الدفاتر، وصحة البيانات المحاسبية يجب أن تخضع لمبدأ التحقق عن طريق المستندات المختلفة أو قد تخضع لتقديرات الخبراء الشخصية.

ويجدر الإشارة إلى أنه لا توجد فى المحاسبة موضوعية[1] مطلقة، فالموضوعية فى المحاسبة مسألة نسبية ولا شك أننا نتعرض فى بعض الحالات فى المحاسبة الى عدم وجود دليل موضوعى مطلق كما هو الحال فى تقدير العمر الانتاجى للأصول الثابتة، أو اختيار احدى طرق الاستهلاك العديدة أو تحديد تكلفة المخزون السلعى باحدى طرق التقويم المعروفة أو عمل الاحتياطيات أو مخصصات الديون المعدومة أو المشكوك فيها أو لهبوط الأسعار. وهذا يؤيد أنه لا توجد موضوعية مطلقة ويؤيد أيضا أن القوائم المالية تعطى نتائج تقريبية مشروطة.

كذلك يرى الكاتب ضرورة عرض للمبادئ المحاسبية التى يجب أن يكون مراجع الحسابات ملما بها.

ثانيا : المبادئ المحاسبية

يعرف المبدأ بأنه عبارة عن «قضية مسلم بها وتتخذ أداة للكشف عن بعض الحقائق العلمية فى كل علم - فالمبدأ يعتبر مرشد فى تنظيم الفكرة وأداة بدء ضرورية لكل بحث مما يعنى أنه ليس قاعدة حتمية لا يمكن الخروج عليها»[2].

(١) د. حلمى محمود نمر، مرجع ، ص ٩٠.
(٢) جون ديوى، المنطق ونظرية البحث، ترجمة الدكتور ذكى نجيب محمود ، دار المعارف، القاهرة، سنة ١٩٦٠.

والواقع أن المبادئ المحاسبية - بصفة عامة - يجب أن تكون نابعة من تطبيق الفروض المحاسبية تطبيقاً سليما وأن تكون ثابتة تلقى قبولا عاما من المحاسبين ما دامت فى إطار علمى متكامل(١)

ويختلف مفهوم المبدأ فى المحاسبة عنه فى العلوم الطبيعية ففى العلوم الطبيعية المبدأ قانون طبيعى تم التوصل إليه عن طريق التجارب المعملية أما المبدأ فى المحاسبة فهو أساس عملى تم استخدامه فى الخبرة العملية وتم قبوله بصورة عامة على أساس أن المبادئ أصول أو أسس سليمة تؤدى إلى تحقيق الأغراض المطلوبة.

ويتم تقسيم هذه المبادئ إلى المجموعات الاتية :

المبادئ المحاسبية

١- مبادئ علمية مرتبطة بتحديد الربح:
أ - مبدأ تحقق الايرادات
ب - مبدأ التكلفة الفعلى فى قياس النفقة
جـ - مبدأ مقابلة الايرادات بالنفقات.

٢- مبادئ علمية مرتبطة بتحديد المركز المالى:
أ - مبدأ التكلفة التاريخية
ب - مبدأ القيمة المنتظر تحقيقها مستقبلا

وسوف نلقى الضوء على تلك المبادئ:

١ - المبادئ المرتبطة بتحديد الربح:

أ - مبدأ تحقق الايرادات : Revenue Realization

يقصد بتحقق الايراد الوقت الذى يجب عنده فنيا الاعتراف بالايراد حتى يمكن اثباته فى الدفاتر، ويعتبر المحاسبون «أساس البيع» المقياس السليم فى تحقيق الايرادسواء كانت البيع نقدا أو بالأجل، ويقصد بأساس البيع أنه عند توقيع المشترى لعقد البيع أو

(١) نجيبة محمود غر، نظرية المحاسبة، رسالة دكتوراه، جامعة القاهرة، سنة ١٩٧١.
(٢) د. حلمى غر، مرجع سابق، ص ٢٤٦، ص ٢٥٧.

انتقال البضاعة إليه أو تأدية الخدمة له تعتبر هذه الواقعة معيارا لقياس الايراد. وفى بعض الحالات قد يخرج المحاسب على أساس البيع ويتبع أسسا أخرى لتحقيق الايراد، حيث يخرج المحاسب على أساس البيع فى حالة المنشآت التى تبيع بالتقسيط أو التى تقدم خدمات للعملاء، فلا يعتبر الايراد محققا ولا يثبت فى الدفاتر الا بعد تحصيل ثمن البيع أى يتحقق الايراد طبقا للأساس النقدى.

كما نجد خروجاً آخر على أساس البيع وذلك فى حالة منشآت المقاولات التى تقوم بعقود طويلة الأجل حيث يعترف بالايراد ويسجل بالدفاتر على أساس ما تم إنجازه من العمل فى نهاية المدة المحاسبية - أى يتحقق الايراد قبل الاتمام الكلى للانتاج على أساس مبدأ الانتاج أى على أساس مقدار ما تم فعلا من المقاولة.

كما أن هناك استحقاق فوائد للمنشأة فإن الايراد يتحقق على أساس زمنى بغض عما إذا كانت الفوائد حصلت أم لم تحصل.

ويؤيد الخروج على أساس البيع فى تحقيق الايراد يرجع إلى أهمية فرض إيجابية أو موضوعية القياس، فتطبيق مبدأ البيع فى هذه الحالات لا يحقق الايجابية المطلوبة فى قياس الايرادات المنتظر تحقيقها.

ب - مبدأ التكلفة فى قياس النفقة : Actual Cost Principls

يطبق مبدأ التكلفة الفعلى على النفقات حيث تثبت فى مراحل التسجيل سواء كانت نفقة ايرادية أو ايرادية مؤجلة أو رأسمالية بالقيمة النقدية التى دفعها المشروع فعلا أو تعهد بدفعها ولقد تأثر هذا المبدأ بفرض موضوعية القياس، ولذلك- تجاهل المحاسبون حتى وقتنا هذا أثر تقلبات الأسعار على عناصر النفقات لأنهم اعتبروا أن جميع طرق قياس تقلبات الأسعار طرق جزافية ومقاييس سلبية تخضع للتقدير الشخصى وقد تؤدى الى نتائج غير مرضية.

كذلك قد يحدث أن ننحرف عن مبدأ التكلفة الفعلى (التاريخى) فى حياة المشروع واستمرار ذلك فى حالة تقويم المخزون السلعى بسعر السوق إذا اتضح أنه أقل من سعر التكلفة ويرجع ذلك الى تعارض مبدأ التكلفة الفعلى مع مبدأ الحيطة والحذر.

حـ - مبدأ مقابلة الايرادات بالنفقات:

Cost Recovery or Matching Costs and Revenue

من أجل تحديد الربح الصافى لا بد من طرح كل قيود النفقات من الايرادات المتعلقة بها. وهذا ما يطلق عليه مبدأ مقابلة النفقات بالايرادات. ويجب أن تشمل النفقات جميع النفقات المتعلقة بالفترة المالية بغض النظر عما إذا كانت دفعت أم لا وكذلك يجب أن تشمل الايرادات جميع الايرادات المتعلقة بالمدة المالية سواء حصلت أم لم تحصل. وهذا المفهوم فى الواقع يتفق مع تطبيق أساس الاستحقاق وليس الأساس النقدى فى قياس النفقات والايرادات.

٢ - المبادئ العلمية المرتبطة بالمركز المالى :

يتمثل المركز المالي للمشروع فى قيمة أصول المنشأة وما يقابلها من حقوق لأصحاب المشروع وللغير وتتضمن قائمة المركز المالى على الأصول وتمثل أوجه الاستثمار المختلفة يقابلها رأس المال والخصوم وتمثل مصادر الأموال فى المشروع.

أ - مبدأ التكلفة التاريخية ناقصا الاهلاك:

Histriocal or original Cost Lss, depreciation

تقتنى الأصول الثابتة من أجل المساعدة على الانتاج لا من أجل بيعها وتحقيق ربحها وهى تؤدى خدمات طويلة الأجل ولذلك فهى تقوم على أساس تكلفتها الأصلية أو التاريخية ناقصا الاهلاك ان وجد والذى يعبر عن النقص الفعلى للأصل الناتج عن الاستعمال أو مضى المدة أو ظهور مخترعات حديثة.

ب - مبدأ القيمة المنتظر تحقيقها مستقبلا: Realizable Value

يعنى هذا المبدأ أن المشروع يقتنى الأصول المتداولة بقصد الاتجار فيها وتحقيق ربح من وراء ذلك ولذلك تقوم هذه الأصول فى ميزانية الاستغلال بالقيمة المنتظر تحقيقها مستقبلا.

وتتمثل الأصول المتداولة فى مجموعة من العناصر أو المفردات التى تختلف باختلاف طبيعة المنشأة ومن أهم هذه العناصر المخزون السلعى والمدينون وأوراق القبض والاستثمارات والنقدية. ويقصد المحاسبون بتطبق مبدأ القيمة المنتظر تحقيقها مستقبلا على هذه الأصول ان يقوم الاصل فى ميزانية الاستغلال بالتكلفة أو السوق أيهما أقل أو يقوم الأصل بالتكلفة باستمرار مع تكوين احتياطى أو مخصص لمقابلة النقص فى قيمة هذه الاصول فى حالة اذا كانت القيمة المنتظر تحقيقها اقل من التكلفة التاريخية للأصل.

ثالثاً : السياسات المحاسبية Accounting Policy

يقصد بالسياسة أو السياسات مجموعة من الآراء المتعارف عليها عند ترشيد الاجراءات المستخدمة فى قياس وتوصيل المعلومات المالية التى يستعين بها المحاسب وتنقسم إلى :

١ - سياسة الحيطة: Conservation

تقوم هذه السياسة على فكرة ضرورة أخذ جميع التكاليف أو الأعباء أو الخسائر المتوقعة فى الحسبان عند تحديد المركز المالى مع عدم أخذ الأرباح المتوقعة الا اذا تحققت فعلا. وتؤدى هذه السياسة الى تخفيض قيمة الخصوم أو تخفيض رقم الربح القابل للتوزيع. ومن أمثلة التطبيق العملى لهذه السياسة تقويم المخزون السلعى بسعر التكلفة أو السوق أيهما أقل، تكوين الاحتياطيات التحميلية المختلفة لمقابلة النقص المنتظر فى قيمة أصل من الأصول أو الزيادة المنتظرة فى التزام من الالتزامات مثل: احتياطى الديون المشكوك فيها واحتياطى خصم أ. قبض واحتياطى هبوط الأسعار وفحص ضرائب متنازع عليها وفحص تعويضات قضائية.

٢ - سياسة الثبات : Consistenuy

يقصد بسياسة الثبات استخدام نفس القاعدة والاصول المحاسبية من فترة محاسبية الى أخرى عند الاثبات فى الدفاتر وإعداد القواعد المالية حتى تسهل المقارنة بين تلك القوائم، وتطبيقاً لهذا المبدأ يرى بعض المحاسبين ضرورة تقويم المخزون السلعى بسعر التكلفة بصفة مستمرة ومنتظمة واذا أريد مراعاة مبدأ الحيطة والحذر فيمكن تكوين احتياطى هبوط أسعار فى حالة نقص سعر السوق عن سعر التكلفة مع معالجة مقابل هذا الاحتياطى فى حساب الأرباح والخسائر حتى لا يؤثر على مجمل الربح. ويساعد تطبيق هذه السياسة على سهولة عمل المقارنات بين نتائج أعمال المنشأة من سنة لأخرى أو بين نتائج أعمال المنشأة والمنشآت والوحدات الاقتصادية المماثلة.

٣ - سياسة الافصاح والعلانية: Full Disclosure

تقضى هذه السياسة بضرورة شمول القوائم المالية على جميع البيانات الضرورية اللازمة لاعطاء قارئ هذه القوائم صورة صحيحة وواضحة لنتيجة أعمال المشروع ومركزه المالى.

ولقد ظهرت أهمية سياسة الشمول نتيجة ظهور الشركات المساهمة والنص فى قوانين الشركات على ضرورة نشر القوائم المالية لهذه الشركات قبل إجتماع الجمعية العمومية وذلك ليطلع عليها المساهمون ومن يهمه الأمر.

ومن أمثلة التطبيق العملى لسياسة الشمول اظهار الأصول الثابته بتكلفتها الأصلية مخصوما منها مجموع الاستهلاكات المتجمعة لكل أصل من هذه الأصول الثابته بدلا من اظهار هذه الأصول بالعيمة الصافية وإظهار مفردات المخزون السلعى مفصلة الى بضائع جاهزة وتحت التشغيل وخامات. وإظهار رأس المال الاسمى أو المصرح به ورأس المال المصدر ومجموع الاقساط التى لم تسدد وصافى رأس امال المدفوع. وإذا كانت أسهم الشركة من عدة أنواع فيجب إظهار كل نوع على حده.

ويجب الإشارة إلى أنه وان كان تطبيق سياسة الشمول له مزية اظهار قوائم مالية واضحة إلا أنه يجب أن تراعى حدود استخدام هذه سياسة والا ظهرت تفاصيل كثيرة غير مطلوبة أو ليس لها مغزى وينتج عن ذلك قوائم مالية معقدة يصعب فهمها.

د - سياسة الأهمية النسبية : Materiality

أن الأهمية النسبية للبنود المختلفة الواردة بالقوائم المالية تؤثر على طريقة معالجة هذه البنود فى الدفاتر والمشكلة تنحصر فى ايجاد مقياس سليم للأهمية النسبية فهل حجم النفقة وكبرها يدل على مدى الأهمية النسبية للنفقة، أم أن نوع النفقة وطبيعتها تعتبر أكثر دلالة على ذلك، وأحياناً قد يتخذ تاريخ حدوث النفقة كمقياس للأهمية النسبية.

وفى الواقع فالأهمية النسبية تتوقف على التقدير الشخصى للمحاسب بعد دراسة كل حالة على حدة. ولعل فكرة الأهمية النسبية تبدو واضحة فى التطبيق العملى فى حالة التفرقة بين النفقات الإيرادية والنفقات الرأسمالية فكثيراً ما تؤثر حجم النفقة فى تفسير طبيعتها، فأحياناً يجوز اعتبار بعض النفقات الرأسمالية نفقات ايرادية أو ايرادية مؤجلة تحمل كلها أو جزء منها لايرادات المدة وذلك لصغر قيمتها.

وعلى العكس هناك بعض النفقات التى بطبيعتها نفقات ايرادية كالحملات الاعلانية، ولكن يصعب تغطيتها من الإيرادات دفعة واحدة ولذلك فهى تعتبر نفقة ايرادية مؤجلة تستهلك خلال عدد من السنين.

علاقة المحاسبة بالمراجعة:

تهتم المحاسبة بتسجيل العمليات المالية التى تحدث فى المنشأة خلال فترة زمنية معينة وتلخيصها فى قوائم مالية تحدد نتيجة العمليات والمركز المالى للمنشأة ولهذا تعتبر المحاسبة عمل إنشائى فى حين تعتبر المراجعة عمل تحليلى، حيث يبدأ المراجع عمله من حيث إنتهى المحاسب، ويبدأ المراجع تحققه من المخرجات الأساسية وهى القوائم المالية رجوعاً إلى الخلف بالدفاتر والمستندات والأدلة أو العكس أو خليط بين الأسلوبين وسواء

إستخدام المراجع هذا الأسلوب أو ذاك فإن بحثه يدور حول التساؤل الهام وهو، هل القوائم والتقارير المالية كاملة ودقيقة وتصور بشكل عادل وصادق نتيجة النشاط والمركز المالى للمنشأة أم لا ؟

وإذا كانت المحاسبة قد عرفت على أنها مجموعة من المبادئ والمفاهيم والأسس والقواعد والتى تشكل إطارها النظرى فإن عمليات التسجيل والتبويب والتلخيص والعرض والتفسير تمثل الإطار العملى أو الجانب التطبيقى لنظرية المحاسبة.

وكما أن المحاسبة تعد علماً إجتماعياً فإن المراجعة تعد علماً إجتماعياً هى الأخرى ولا يخرج إطارها عن مجموعة من المفاهيم والمبادئ والمعايير وجانب آخر من هذا الإطار يمثل إجراءات وقواعد وأسس وإجراءات وأساليب يرتكز عليها المراجع فى فحصه للبيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات للتأكد من صحتها، وسواء كان هذا الفحص للبيانات المسجلة يرتكز على أنظمة يدوية أو آلية أو ألكترونية فإختلاف نظام المحاسبة المطبق (يدوى - ألكترونى) سوف تختلف معه طريقة فحص هذه البيانات فالبيانات المسجلة على حسابات آلية والتى تفحص أيضاً من خلال الحاسبات الآلية، بمعنى أن أختلاف الإجراءات أو الأساليب المستخدمة فى المراجعة يعد إختلاف فى الممارسة والتطبيق وليس فى الإطار الفكرى لعلم المراجعة.

ومن ثم يمكن القول أن إختلاف علم المحاسبة عن المراجعة يؤدى بالضرورة إلى إختلاف مهمة كل من المحاسب عن المراجع ومركز كل منهما بالنسبة للمنشأة، ففى حين يعتبر المحاسب موظفاً بالمنشأة ولا يخرج دوره عن تسجيل أحداث مالية، إستخلاص نتائج إذ بالمراجع الخارجى شخص آخر لا تربطه بالمنشأة رابطة تبعية بل هو شخص مستقل وخبير مهنى محايد لا يخضع لسلطان إدارة المنشأة ودوره يتمثل فى إبداء رأية الفنى المحايد عن المركز المالى ونتيجة نشاط المنشأة، وقد يحدث فى الممارسة العملية أن تطلب إدارة المنشأة من المراجع الخارجى إعداد حساباتها الختامية أو القيام بأية أعمال أخرى ذات طبيعة محاسبية، وقيام المراجع الخارجى بهذه الأعمال لايغير من طبيعتها فهى أعمال محاسبية خارجة عن نطاق عملية المراجعة ويتقاضى المراجع عنها أتعاباً خاصة.

المبحث الثالث

أهداف المراجعة

يقسم الكاتب أهداف المراجعة كما يلى :

١ - المراجعة لابداء الرأى الفنى المحايد حو القوائم المالية :

يرى الكاتب أن هذا الهدف الأول والرئيسى للمراجعة حيث كان ينظر للمراجعة قديماً على أنها وسيلة لاكتشاف الأخطاء والغش والتزوير الموجود بالدفاتر والسجلات وأن مهمة المراجع تكون قاصرة على تعقب تلك الأخطاء والغش واكتشافها - ويرجع الفضل فى الوصول بأهداف المراجعة إلى مرحلة ابداء الرأى الفنى المحايد إلى القضاء الإنجليزى، الذى نص صراحة فى بعض أحكام القضايا التى أصدرها (عام ١٨٩٧) أن الهدف من اجراء المراجعة لحسابات أحدى المنشآت ليس اكتشاف الأخطاء والغش والتزوير الذى قد يكون موجوداً بالدفاتر، وليس من المفروض أن يبدأ المراجع عمله بالشك فى كل ما يقدم إليه من دفاتر ومستندات أو فى الأشخاص الذين يقدمون إليه البيانات التى تتصل بعملية المراجعة.

٢ - المراجعة لاكتشاف الأخطاء والغش :

يعتبر الكاتب أن المراجعة لاكتشاف الأخطاء والغش هدف فرعى للهدف الرئيسى للمراجعة حيث أن ذلك سوف يتحقق أثناء قيام المراجع بواجباته أثناء تحقيق الهدف السابق، ولكن قديماً مع نشأة علم المراجعة وممارسة المهنة كان ينظر إلى مراجعة الحسابات على أنها وسيلة لتصيد الأخطاء واكتشاف التلاعب والغش والتزوير الذى قد يكون موجوداً فى الدفاتر والسجلات المحاسبية وأن مسئولية المراجع تنحصر فى محاولة تعقب ما قد يكون موجوداً من غش وأخطاء والعمل على اكتشافه.

٣ - المراجعة لمنع الأخطاء والغش :

يرى الكاتب أن منع حدوث الأخطاء والغش أو تقليل فرص حدوثهما وذلك عن

طريق أثر العامل النفسى الذى تتركه زيارات المراجع المفاجئة فى نفوس الموظفين بالمنشأة وشعورهم بأن أعمالهم سوف تخضع للرقابة الخارجية فيؤدون واجباتهم على خير ما يكون وفى الوقت المناسب.

ويرى الكاتب أن الهدف الأول هو الهدف الرئيسى للمراجعة حيث كان ينظر للمراجعة قديماً على أنها وسيلة لاكتشاف الأخطاء والغش والتزوير الموجود بالدفاتر والسجلات وأن مهمة المراجع قاصرة على اكتشاف الغش والأخطاء ولكن سرعان ما تغيرت النظرة للمراجعة وأهدافها وإلى مهمة المراجع فى ألا يبدأ عمله متشككاً بل أن اكتشاف الغش والأخطاء يتحقق أثناء قيام المراجع بمهمته وعن طريق غير مباشر.

المبحث الرابع

فوائد المراجعة

للمراجعة فوائد عديدة بالنسبة لجميع الأطراف التى لها علاقة بنشاط المنشأة محل المراجعة حيث أن هذه العملية تطمئنهم إلى صحة البيانات التى تظهرها الإدارة فى تقاريرها المالية المنشورة كما تفيد المراجعة الإدارة ذاتها حيث تخلى مسئوليتها عن التصرفات التى تمت خلال الفترة المالية ولذلك يعرض الكاتب لتلك الفوائد التى تعود على الأطراف الآتية:

أولاً : الفوائد التى تعود على أصحاب المنشأة .

ثانياً : الفوائد التى تعود على الأطراف الخارجية.

أولاً : الفوائد التى تعود على أصحاب المنشأة :

١ - اكتشاف الأخطاء والغش فى وقت مبكر بسبب الأثر النفسى الذى تتركه زيارات المراجع لدى موظفى المنشأة وبالتالى لاتتم أى محاولة فى المستقبل لارتكابها أو التورط فيها.

٢ - اكتشاف مواطن الضعف أو الثغرات فى نظم الرقابة الداخلية فى المنشأة مما يساعد الإدارة على اتخاذ القرارات التصحيحية المناسبة.

٣ - استخدام إدارة المنشأة البيانات الواردة فى القوائم المالية والتى خضعت للمراجعة فى أغراض التخطيط ورسم السياسة واتخاذ القرارات المستقبلية حيث تؤدى المراجعة إلى وجود معلومات يمكن الوثوق من صحتها .

٤ - تسهيل تسوية حسابات (تحديد حقوق الشريك المتوفى) فى شركات الأشخاص.

٥ - تسهيل تقدير ثمن بيع المنشأة فى حالة رغبة أصحابها فى بيع مشروعهم للغير وغالباً ما يطمئن المشترى إلى نتيجة الميزانية التى تمت مراجعتها بواسطة مرجع خارجى.

٦ - قد تستشير الإدارة المراجع فى بعض الجوانب الفنية على الرغم من أن ذلك ليس واجباً على المراجع.

٧ - زيادة اطمئنان أصحاب المنشأة والتأكد من سلامة أموالهم المستثمرة.

ثانياً الفوائد التى تعود على الأطراف الخارجية :

١ - تسهيل مهمة مصلحة الضرائب فى ربط الضريبة على نتيجة أعمال المنشأة حيث يعتمد موظفو مصلحة الضرائب على القوائم المعتمدة من مراجع الحسابات فى ربط الضريبة.

٢ - توفير البيانات والمعلومات الموثوق فيها واللازمة لأجهزة التخطيط على المستوى القومى وخاصة الدول الاشتراكية، كذلك تفيد المراجعة كوسيلة من وسائل الرقابة الخارجية أهمها أعطاء فكرة واضحة عن نشاط الوحدات الاقتصادية المملوكة للدولة التى تمثل القطاع العام فيها. واعطاء أفراد الجمهور صورة واضحة عن مدى كفاية أموالهم المستثمرة فى المشروعات المختلفة.

٣ - تفيد المراجعة الأجهزة الحكومية وأجهزة الدولة المتخصصة فى التخطيط والرقابة وأجهزة تحديد الأسعار والأشراف على نشاط المشروعات.

٤ - تفيد المراجعة فئات متعددة من الجمهور والمنشآت التى تعتمد على تقرير مراقب الحسابات والقوائم المنشورة للشركات المساهمة ومن بين هؤلاء :

أ - المستثمرون : فى اتخاذ قرار بشأن استثمار أموالهم فى الشركات المعينة أم لا- بناء على دقة القوائم المالية والمركز المالى للوحدة الاقتصادية والحكم على معدلات الربحية واحتمالات تحققها مستقبلاً.

ب - الدائنون : يهمهم الأطمئنان إلى متانة المركز المالى والربحية الحالية والربحية المحتملة للوحدات الاقتصادية Ability Profit مستقبلاً وكذلك درجة السيولة بالنسبة لأصولها المتداولة وذلك لامكانية استمرار منحها الأئتمان والتعامل معها مستقبلاً.

جـ - البنوك وشركات التأمين : يهمها الاطمئنان إلى سلامة المركز المالى للوحدات الاقتصادية، ومقدار رأس المال الثابت والعامل وذلك تمهيداً لمنحها قروضاً أو تسهيلات ائتمانية.

أما بالنسبة لشركات التأمين فانها تستطيع تحديد قيمة التعويض على أساس حسابات السنوات السابقة التى خضعت للمراجعة.

هـ - العاملون : يهمهم الأطمئنان إلى دقة تعبير القوائم المالية للوحدة الاقتصادية عن وضعها المالى وذلك من أجل الأطمئنان إلى نصيبهم في الأرباح.

المبحث الخامس

معايير المراجعة

تعرف الخطوط العامة التى تحكم عملية المراجعة بالمعايير العامة والمتعارف عليها للمراجعة فهذه المعايير تحدد الإطار الذى يحدد المراجع من خلاله العمل الضرورى الذى يجب أن يقوم به لفحص القوائم المالية وكتابة تقريره عن نتيجة هذا الفحص - وفقاً لما أصدرته لجنة معايير المراجعة التابعة لمعهد المحاسبين القانونيين الأمريكى حيث توجد عشرة معايير عامة ومتعارف عليها للمراجعة مقسمة إلى ثلاث مجموعات، وفيما يلى بيان هذه المعايير :

معايير عامة	معايير العمل الميدانى	معايير اعداد التقرير
- معيار الاعداد العلمى والخبرة.	- معيار تخطيط المراجعة.	- معيار تمشى المبادئ المحاسبية المستخدمة مع المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها.
- معيار الاستقلال فى ممارسة المهنة.	- نعيار تقييم نظام الرقابة الداخلية.	- معيار تجانس وثبات تطبيق واستخدام المبادئ المحاسبية.
- معيار بذل العناية المهنية الملائمة .	- معيار الحصول على أدلة الاثبات الكافية.	- معيار التحقق من مدى تعبير القوائم المالية والافصاح عنها.
		- معيار ضرورة ابداء الرأى فى القوائم المالية كوحدة واحدة.

وفيما يلى سنلقى الضوء على تلك المعايير :

أولا : المعايير العامة :

١ - معيار الاعداد العلمى والخبرة :

وهذا المعيار يهتم فى المقام الأول بضرورة توفير الاعداد العلمى المناسب لكل من يرغب فى اتخاذ المحاسبة والمراجعة مهنة له وهو الحصول على الدرجة العلمية الجامعية فى مجال التخصص (بكالوريوس تجارة تخصص محاسبة) ثم التدريب الميدانى فى مجال الممارسة وأحياناً اجتياز امتحانات جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية.

٢ - معيار الاستقلال فى ممارسة المهنة :

وهذا المعيار يهتم بأنه يجب على المراجعين أو المراجعين الاحتفاظ باستقلالهم الذهنى والفكرى فى جميع الظروف المتعلقة بتنفيذ مهام المراجعة (استقلال المراجع).

والواقع أن الاستقلال المراجع ذهنياً وتنظيماً أمر جوهرى وهام بالنسبة لحياد المراجع عند قيامه بعملية المراجعة.

٣ - معيار بذل العناية المهنية الملائمة :

على المراجع أن يلتزم بالعناية المهنية أثناء تأديته للفحص وعند اعداد تقريره عن عملية المراجعة.

ويتعلق مفهوم بذل العناية المهنية بما يقوم به مراجع الحسابات من أعمال والمستوى الذى تتم به ومقدار الدقة الذى تحتوية، وقد تعرض هذا المفهوم للدراسة والتحليل النظرى فى الولايات المتحدة الأمريكية وذلك لتحديد مسئولية مراجع الحسابات ليس فى مجال اكتشاف الأخطاء وأوجه التلاعب فحسب، ولكن بالنسبة للأداء المهنى بصفة عامة.

ثانيا : معايير العمل الميدانى :

١ - معيار تخطيط عملية المراجعة :

يجب أن يكون عمل المراجعة مخططاً ويراعى فى إعداد هذه الخطة المبادئ والأصول

العملية لعملية المراجعة، وما ينتظر أن تحققه هذه العملية من أهداف، ويجب أن يراعى عند اعداد تلك الخطة أيضاً أن تصل بعملية الفحص والتدقيق إلى المستويات المتعارف عليها والتى تمثل الحد المقبول من العمل فى المراجعة بحيث يمكن القول أنه تم بذل العناية المهنية الكافية بعد اتمام اعمال المراجعة.

٢ - معيار تقييم نظام الرقابة الداخلية :

يتطلب هذا المعيار ضرورة الدراسة والتقييم السليمين لنظام المراقبة الداخلية المطبق فى المنشأة كأساس يعتمد عليه فى تحديد نطاق الاختبارات والتى تقف عنده اجراءات المراجعة.

٣ - معيار الحصول على أدلة الاثبات الكافية :

يتطلب هذا المعيار ضرورة الحصول على أدلة اثبات كافية عن طريق الفحص والملاحظة الفعلية واجراء الاستفسارات، وطلب المصادقات لوضع أساس سليم يقوم عليه رأى المراجع فيما تحتويه القوائم المالية موضوع الفحص.

ثالثاً :معايير إعداد التقرير:

١ - معيار تمشى المبادئ المحاسبية مع المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها :

وهذا يتطلب من المراجع ضرورة الإلمام بالمبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها حتى يتمكن من ابداء رأيه ويوضح ذلك فى تقريره إلى أن الحسابات والقوائم المالية أعدت طبقاً لهذه المبادئ المحاسبية أ لا.

٢ - معيار تجانس وثبات تطبيق واستخدام المبادئ المحاسبية :

من الأمور المتفق عليها بين المراجعين ضرورة افصاح مراجع الحسابات صراحة فى تقريره عما اذا كانت المبادئ المحاسبية التى طبقت فى الفترة محل المراجعة هى نفسها التى طبقت فى الفترة السابقة، وبيان طبيعة التغيرات التى تكون قد طرأت على تلك المبادئ المحاسبية وأثرها على القوائم المالية.

٣ - معيار التحقق من مدى تعبير القوائم المالية والافصاح عنها :

يتعلق هذا المعيار بمسئولية مراجع الحسابات المتمثلة فى التحقق من مدى ملائمة الافصاح فى القوائم المالية عن نتيجة النشاط والمركز المالي وهى تشمل القوائم المالية على كل ما ينبغى أن تشتمل عليه من بيانات ومعلومات، كما يرتبط العرض السليم للقوائم المالية بطريقة سليمة وواضحة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

وبصفة عامة وتطبيقاً لهذا المعيار اذا اعتقد المراجع أن هناك أمور تتطلب إيضاحات كافية ولكن الوحدة الاقتصادية حذفت هذه الايضاحات ولم تظهرها فى القوائم المالية، فإنه يجب عليه أن يوضح ذلك فى تقريره ويتحفظ عند ابداء رأيه بخصوص هذه الايضاحات.

٤ - معيار ضرورة ابداء الرأى فى القوائم المالية الموحدة كوحدة:

ان الهدف من هذا المعيار هو منع أى تحريف أو تمييع لدرجة المسئولية التى تقع على عاتق مراجع الحسابات.

وفى حالة عدم تمكن المراجع من تقديم مثل هذا الرأى يجب أن يشتمل التقرير على ما يفيد ذلك صراحة، وفى حالة عدم امكان ابداء رأى شامل يجب ذكر الزسباب - وفى جميع الأحوال حينما يرتبط اسم المراجع بالقوائم المالية يجب أن يتضمن التقرير إشارة صريحة الى طبيعة الفحص الذى أداه ودرجة المسئولية التى يتحملها.

الفصل الثانى

الأخطاء والغش

أولا: الأخطاء : Errors

من الخصائص الهامة التى ترتبط بالبيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات والتى يجب ألا تغيب عن أذهان كل من يستخدم هذه البيانات ويعتمد عليها هى إحتمال وجود أخطاء بها، وتحدث هذه الأخطاء نتيجة لعدة أسباب أهمها :

١ - الارهاق والتعب أو السهو أثناء تأدية الأعمال المحاسبية اليومية فى ظل تعدد هذه العمليات وتنتوعها.

٢ - تقصير العاملين فى المشروع فى تأدية واجباتهم كما يجب أن تكون عليه.

٣ - جهل العاملين بقسم الحسابات بالقواعد ومبادئ المحاسبة وذلك عند اجرائهم القيود المحاسبية فى دفتر اليومية أو أثناء الترحيل الى الحسابات بدفتر الأستاذ أو الترصيد أو فى عرض وتصوير القوائم المالية.

٤ - ارتكاب الأخطاء عن طريق العمد بقصد اخفاء الحقيقة سواء من جانب الادارة أو من جانب موظفى قسم الحسابات، وقد يرقى هذا النوع من الأخطاء الى مرتبة الغش أو التدليس.

وبصفة عامة فإن الأخطاء ترتكب عادة نتيجة لمرور العمليات المالية بمراحل متعددة ودورات متعاقبة إلى أن يتم تسجيلها فى الدفاتر المحاسبية، ولذلك يزداد احتمال الوقوع فى الخطأ فى أى مرحلة من المراحل أما بسبب الاهمال أو الجهل أو عن عمد، ولهذا كان من الضرورى فحص هذه البيانات المحاسبية ومراجعتها بواسطة مراجع حسابات داخلى أو خارجى أو هما معا لاكتشاف ما بها من أخطاء أو على الأقل تقليل وقوع هذه الأخطاء مستقبلا.

أنواع الأخطاء:

يمكن تقسيم الأخطاء إلى الأنواع التالية:

١ - أخطاء الحذف: Errors of Omission

قد يقع الخطأ نتيجة عدم تسجيل عملية (أو عمليات) فى سجلات ودفاتر المنشأة كليا أو جزئيا عن قصد أو عن غير قصد، أى سواء تم بسوء نيةأو بحسن نية.

ويقصد بالحذف الكلى اسقاط اثبات العمليات كليا فى سجلات القيد الأولى، أو عدم ترحيل طرفى معادلة . أو معادلات) محاسبية إلى الحسابات المختصة فى دفتر الأستاذ، ومثل هذا الخطأ لا يخل بتوازن ميزان المراجعة.

واكتشاف أخطاء الحذف الكلى من السهولة بمكان اذا ما كانت العملية قد أثبتت فعلا فى سجلات القيد الأولى ولم يرحل طرفاها الى دفتر الأستاذ، وذلك عن طريق مراجعة ترحيل جميع العمليات من دفتر أو دفاتر اليومية، أما إذا كانت العملية لم تثبت اطلاقا فى سجلات القيد الأولى فعندئذ يصعب اكتشاف الخطأ ويمكن الكشف عنه عادة خلال مراحل عملية المراجعة عن طريق فحص المستندات أو تحقيق عناصر الأصول أو اجراء المقارنات أو دراسة العلاقات بين المراكز المالية المختلفة أو وجود دلائل أو قرائن أو شواهد على وقوع العملية أو العمليات التى تم حذفها كليا، ومن أمثلة أخطاء الحذف الكلى اسقاط اثبات تحصيل مبلغ من أحد العملاء أو ايراد من الايرادات أو عدم اثبات عملية شراء آجلة أو نقديةوكذلك اسقاط اثبات عملية بيع بضاعة أو أى أصل من الأصول الثابتة أو عدم اثبات تحصيل ورقة قبض.

ويقع الحذف الجزئى باسقاط اثبات طرف من طرفى المعادلة المحاسبية فى سجلات القيد الأولى، أو اثباتها بطرفيها على وجه صحيح فى هذه السجلات واسقاط ترحيل طرف من طرفى المعادلة الى دفتر الأستاذ، ومن الواضح أن الحذف الجزئى يؤدى إلى عدم توازن ميزان المراجعة الا اذا كان هناك خطأ أو أخطاء معوضة وقعت فى عملية أو عمليات

أخرى، ويتم اكتشاف وتصويب هذا الخطأ عن طريق مراجعة جميع العمليات المحاسبية فى سجلات القيد الأولى وترحيل أطرافها كلها الى الحسابات المختصة فى دفتر الأستاذ.

٢ - الأخطاء الفنية (المبادئ والأصول المحاسبية)

Errors of Principls

وهى التى تنشأ نتيجة خطأ فى تطبيق أو اتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها فى معالجة العمليات بالدفاتر أثناء القيد أو الترحيل أو اجراء التسويات الجردية أو عند إعداد الحسابات الختامية أو القوائم المالية، وقد تنشأ هذه الأخطاء الفنية نتيجة جهل موظفى قسم الحسابات بهذه المبادئ، وفى هذه الحالة تكون هذه الأخطاء غير متعمدة، وقد يكون ارتكاب هذه الأخطاء الفنية عن عمد وتدبير سابق بقصد التزوير فى الحسابات واظهار نتيجة أعمال المنشأة على غير حقيقتها وكذلك المركز المالى.

ومن الأمثلة الشائعة لهذا النوع من الأخطاء الخلط بين المصروفات الايرادية والرأسمالية مثل ترحيل مصاريف الصيانة والتصليحات الى حساب الأصل بإعتبارها مصروفا رأسماليا بدلا من ترحيلها لحساب أ.خ أو عدم استهلاك الأصول الثابتة أو استهلاكها بنسبة غير كافية لمقابلة النقص الذى يطرأ عليها نتيجة للاستعمال أو مضى المدة، أو عدم تكوين مخصص للديون المشكوك فى تحصيلها رغم وجود أسباب تبرر تكوينه.

والأخطاء الفنية تعتبر من أخطر أنواع الأخطاء، نظراً لما لها من تأثير على المركز المالى للمنشأة ونتيجة أعمالها، ولذلك يجب على المراقب الخارجى أن يليها إهتمامه البالغ ويطمئن إلى انتفائها وعدم وجودها، ولا شك أن خبرة المراقب ودرايته بأصول ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها كفيلة باكتشاف مثل هذا النوع من الاخطاء.

٣ - الأخطاء فى العمليات الحسابية (الارتكابية):

Errors of Comission

وهى الأخطاء التى تنشأ بسبب ارتكاب الخطأ فى العمليات الحسابية ومن أمثلة ذلك:

أ - الخطأ فى الترحيل Mispoting

كما لو رحل مبلغ إلى حساب غير الحساب الصحيح - حساب محمد بدلا من محمود - أو إلى الجانب العكسى من الحساب الصحيح، كما لو دفع عميل مبلغا ورحل إلى الجانب المدين بدلامن الجانب الدائن من حسابه.

ب - الخطأ فى الجمع Addition Mistakes

كما لو حدث خطأ فى جمع احدى اليوميات المساعدة أو الفرعية كيومية المشتريات أو أوراق الدفع مثلا، أو خطأ فى جمع رصيد حساب عميل من العملاء.

جـ - الخطأ الحسابى In Correct Calculation

كما لو حدث خطأ فى ثمن بضاعة مباعة إلى أحد العملاء وأثبتت فى الدفاتر بالرقم الخطأ، أو خطأ حسابى حدث عند إعداد الموظف فواتير أو قسائم البيع واثبتت بالرقم الخطأ فى الدفاتر.

ولا شك أن وجود نظام سليم وفعال للرقابة الداخلية واستخدام الالات الحاسبة والمحاسبية يقلل من حدوث مثل هذه الأخطاء.

٤ - الأخطاء المتكافئة: Compansating Errors

ويقصد بها الأخطاء التى تتكافأ مع بعضها بحيث يمحو الخطأ أثر خطأ آخر فى الدفاتر، وتكافؤ الأخطاء يمنع من تأثيرها على توازن ميزان المراجعة فيزيد بذلك من صعوبة اكتشافها، ولن يتسنى للمراقب اكتشاف مثل هذه الأخطاء إلا اذا دقق فى مراجعته

المستندية والمحاسبية، وقد يكون التكافؤ بين خطأين فى حساب واحد ولن يكون ذلك الخطأ أثر خطير على نتائج أعمال المشروع أو مركزه المالى، لكن قد يكون التكافؤ بين الأخطاء فى حسابين مختلفين فينتج عن ذلك اختلاف أو خطأ فى صحة أرصدة هذين الحسابين وقد يترتب على ذلك تأثير على نتيجة أعمال المشروع أو مركزه المالى.

فإذا فرضنا أن فاتورة مشتريات آجلة بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه قيدت خطأ بدفتر يومية المشتريات بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه ورحل الى الجانب الدائن لحساب المورد بدفتر الاستاذ المساعد مبلغ ٥٠٠٠ جنيه ايضا فإنه بالرغم من أن هذا الخطأ لا يكون له تأثير على توازن جانبى ميزان المراجعة، فإنه يؤدى إلى تخفيض فى رصيد المشتريات وبالتالى الى زيادة فى رقم مجمل أرباح المشروع وصافى أرباحه بمبلغ ١٠,٠٠٠ جنيه، كما يؤدى هذا الخطأ المتكافئ إلى تخفيض رصيد حساب الموردين بقائمة المركز المالى بنفس المبلغ، ومن الواضح أن مثل هذا الخطأ يؤدى إلى التأثير على نتيجة أعمال المشروع ومركزه المالى.

مواطن حدوث الأخطاء:

بجانب معرفة المراجع لأنواع الأخطاء فإنه يجب عليه أن يعرف أين يجد الخطأ ومكان وقوعه فى الاجراءات المحاسبية، ويمكن القول بأن هناك ثلاثة مواطن محتملة لحدوث الأخطاء وهى :

- مرحلة اثبات العمليات.
- مرحلة اجراءات المحاسبة.
- مرحلة إعداد القوائم المالية.

وفيما يلى نناقش إحتمالات حدوث الأخطاء فى كل مرحلة من المراحل الثلاث:

أ - مرحلة اثبات العمليات :

يعتبر إثبات العمليات فى الدفاتر والسجلات المحاسبية هو الأساس فى تجميع وتلخيص البيانات المالية، واحتمالات ارتكاب الأخطاء فى هذه المرحلة تشمل ما يلى:

١ - التحليل الخاطئ للعمليات:

لا شك أن اثبات أى عملية فى الدفاتر يستلزم ضرورة تحليلها الى طرفيها المدين والدائن، وهنا قد يخطئ المحاسب عن عمد أو عن غير عمد فى توجيه أحد أطرافه القيد إلى الحساب الصحيح، وقد يكون الخطأ فى التحليل عن طريق عدم التفرقة بين المصروفات الايرادية والمصروفات الرأسمالية، مما يترتب عليه التأثير على نتيجة أعمال المشروع ومركزه المالى.

٢ - عدم اثبات عمليات كان من الواجب اثباتها:

وفرص ارتكاب الأخطاء فى هذه الناحية كثيرة ومتعددة، فمثلا متحصلات حصلت ولم تورد للمشروع ولم يتم قيدها وبالتالى تؤدى إلى نقص فى أصل من أصول المشروع. ومن الأمثلة على ذلك ايضا هو عدم قيد بضاعة مشتراة وردت فى نهاية العام وسجلت بدفاتر المخازن وأدرجت بقوائم الجرد، ولا شك أن هذا الحذف سوف يؤثر على تكلفة البضاعة المباعة وبالتالى تضخيم مجمل الربح وإظهار المركز المالى للمنشأة على غير حقيقته بسبب تخفيض رقم الدائنين.

٣ - اثبات عمليات كان من الواجب عدم اثباتها:

وقد تكون هذه العمليات حقيقية الا أنها تخص سنة مقبلة وليس السنة الحالية نظرا لتداخل عمليات السنتين تداخلا خاطئا، ومن أمثلة ذلك اثبات مبيعات الأيام الأولى من السنة التالية كمتحصلات السنة الحالية فى نهايتها وذلك لاظهار مركز مالى قوى، وبنفس الطريقة فاننا نجد مبيعات تسجل فى السنة المالية الحالية قبل أن تتم عملية البيع وقبل ارسال البضاعة للمشترى، أو تثبت مدفوعات للموردين وتنقص أرصدتهم قبل ارسال الشيكات لهم بهدف تحسين المركز النقدى للمنشأة.

ب - مرحلة أجراءات المحاسبة:

أن المرحلة التالية لمرحلة اثبات العمليات فى الدفاتر والسجلات المحاسبية للمشروع

هى مرحلة تجميعها وترحيلها الى الحسابات الخاصة بها بدفتر أو دفاتر الأستاذ، ولا تخلو هذه المرحلة ايضا من فرص ارتكاب أو حدوث الأخطاء، فقد يحدث الخطأ فى تجميع اليوميات الفرعية المتعددة أفقياً أو رأسيا، أو فى ترصيد الحسابات المختلفة بدفتر الأستاذ، أو عند إعداد قوائم الجرد والكشوف التفصيلية، أو أثناء إعداد موازين المراجعة.

جـ - مرحلة إعداد القوائم المالية :

من المعلوم أن المرحلة الأخيرة التى تمر بها البيانات المحاسبية هى مرحلة إعداد وتحضير القوائم المالية وما يسبق ذلك من تسويات جردية، وفرص ارتكاب أو حدوث أخطاء فى هذه المرحلة متعددة نذكر منها:

١ - ادراج بنود أو قيم غير حقيقية بالقوائم المالية كإظهار أصول بقيم متضخمة بقائمة المركز المالى، أو ادراج أرباح غير محققة بقائمة نتيجة الأعمال.

٢ - حذف بعض البنود من القوائم المالية، كأن يعمد المحاسب الى عدم ادراج كافة الالتزامات التى على المنشأة بقائمة المركز المالى واسقاطها كلية، أو ادراجها بأقل من قيمتها الحقيقية التي ينبغى أن تظهر بها.

٣ - اعطاء مسميات لبعض بنود هذه القوائم لا تعبر تعبيرا صادقا عن طبيعة البند مثل ادراج احتياطيات أو أرباح بعض العمليات تحت عبارة أو ضمن مجموعة أرصدةدائنة أخرى فى جانب الخصوم بقائمة المركز المالى.

٤ - تبويب غير سليم لعناصر هذه القوائم كالخلط بين العناصر الثابته والمتداولة بقائمة المركز المالى، أو عدم إظهار عناصر الايرادات والمصروفات العادية وغير العادية بقائمة نتيجة الأعمال.

٥ - عدم الافصاح عن كل ما له تأثير على المركز المالى من معلومات أو بيانات مثل تجنب الاشارة الى المسئوليات العرضية التى قد تلتزم بها المنشأة مستقبلا.

تصحيح الأخطاء:

إذا اكتشف المراجع وجود خطأ ما فى الدفاتر والسجلات موضوع المراجعة، فعليه ان يقرر ما اذا كان هناك ضرورة لتصحيحه وكيفية اجراء عملية التصحيح، فقد يكتشف المراجع أن هناك خطأ ما ولكن نظراً لصغر قيمته وعدم تأثيره بصورة ملموسة على الحسابات فقد يتغاضى عن هذا الخطأ، لأن تكلفة تصحيحة قد تكون أكبر من قيمة الخطر نفسه.

وفى ضوء التطور الجديد لمفهوم المراجعة فإن عمل المراجع ليس اكتشاف الأخطاء بقدرما هو العمل على تقليل ومنع حدوثها، فإذا استطاع المراجع أن يحدد نقاط الضعف فى نظام الرقابة الداخلية المطبق والأخطاء الشائعة عند توزيع المصروفات، والأخطاء الأخرى قبل أن ترتكب وأن يقترح أساليب علاجها فإن عمله يصبح أكثر فائدة للمشروع مما لو أضاع وقته فى البحث عن الأخطاء المرتكبة.

أما الأخطاء كبيرة القيمة والتى تؤثر على الحسابات بصورة ملموسة فيجب أن يهتم بها المراجع ويعمل على تصحيحها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وتختلف الأخطاء فى طبيعتها حسب نوعها، كما أنه لا يتم تصحيحها بنفس الطريقة، ومن وجهة تصحيح الأخطاء يمكن تقسيمها إلى مجموعتين:

١ - أخطاء تؤثر على الحسابات الواردة بدفتر الأستاذ العام ويتم تصحيحها عن طريق اجراء قيود وترحيلها الى الحسابات المختصة دون اجراء أى تعديل فى الحسابات أو الأرقام الواردة بها.

٢ - أخطاء تتعلق بالبيانات التى ترد بالقوائم المالية مثل خطأ فى كشوف جرد البضاعة وفى هذه الحالة تعدل الأرقام الواردة بالكشوف وقيد اثبات البضاعة فى آخر المدة باليومية.

وهناك طريقتان لاجراء قيود تصحيح الأخطاء تتمثل فيما يلى:

الطريقة الأولى:

وتشمل الخطوتين التاليتين :

١ - الغاء القيد الخطأ بقيد عكسى لازالة أثره من الحسابات.

٢ - اجراء قيد جديد صحيح للعملية.

الطريقة الثانية:

وتشمل اجراء قيد لتصحيح الخطأ عن طريق اجراء تسوية يستبعد فيها الطرف الخطأ ويحل محله طرف يمثل الجانب الصحيح.

وتفضل الطريقة الأولى عادة نظراً لوضوحها وبساطتها وسهولة تتبع العمليات عن طريقها، وقد تهمل الأخطاء البسيطة التى لا يكون لها تأثير كبير على نتيجة الأعمال أو المركز المالى وذلك نظرا لضآلة أهميتها النسبية الا أنه يفضل تصحيح كافة الأخطاء مهما كانت قيمتها طالما أن المراجع قد اكتشفها.

وتنقسم قيود التصحيح التى ينصح المراجع باجرائها الى مجموعتين هما:

١ - قيود تسوية :

ويقصد بها تلك القيود التى يجب اثبتها لما لها من تأثير دائم على الحسابات وبالتالى على نتيجة أعمال المشروع ومركزه المالى، فاكتشاف خلط بين مصروف ايرادى ومصروف رأسمالى يستدعى بالضرورة اجراء قيد لتصحيح هذا الخطأ نظرا لتأثيره الواضح على نتيجة أعمال الفترة المالية ومركزها المالى.

٢ - قيود إعادة تبويب:

ويقصد بها تلك القيود التى يجب إجراؤها بقصد إعداد قوائم مالية سليمة لهذه الفترة المالية الحالية فقط، ولكنها غير لازمة أو ضرورية لتصحيح القوائم المالية المستقبلة ومثال ذلك ما قد يصادفه المراجع من توجيه خاطئ لبعض النفقات الى حسابات غير

متعلقة بطبيعة هذه النفقات، وليس من الضرورى الزام المنشأة باثبات هذا النوع من قيود التصحيح، بل قد يكتفى المراجع باثباته فى أوراق المراجعة الخاصة به.

ولهذا فإنه إذا ما كان الخطأ سوف يؤثر على نتيجة الأعمال عن السنة الحالية وكذلك على المركز المالى فإن الأمر يتطلب ضرورة اجراء القيود المتعلقة بتصحيح مثل هذا الخطأ نظراً لأنها لا تؤثر فقط على نتيجة الأعمال الخاصة بالفترة الحالية وإنما يمتد أثرها إلى الفترات التالية ونقل الرصيد الى الميزانية يوضح هذه العلاقة.

أما إذا اقتصر الخطأ على التبويب غير السليم للبيانات نتيجة للخطأ فى توجيه الحسابات كأن يرحل مبلغ خاص بمصروفات الانتقال الى حساب مصروفات الصيانة ففى هذه الحالة لن تتأثر نتيجة الأعمال ولا المركز المالى للمنشأة ولكن هذا سوف يؤثر فقط على إظهار التبويب السليم للبيانات الواردة بحساب الأرباح والخسائر، وقد تقتصر المعالجة فى هذه الحالة على الاكتفاء باثبات التبويب الصحيح فى أوراق المراجعة الموجودة بالملف الجارى لدى المراجع دون حاجة الى قيود لتصحيح الخطأ على أن يؤخذ ذلك فى الاعتبار عند إعادة اعداد القوائم المالية بحيث تظهر معبرة عن حقيقة الأمور، وذلك لتخفيف أعباء العمل على قسم الحسابات بالمنشأة ويلاحظ أن مثل هذه المصروفات تكون ضمن بند واحد فى حساب الأرباح والخسائر مثل المصروفات العمومية ولهذا فإن رقم هذه المصروفات لن يتغير فى قائمة نتيجة الأعمال عادة.

ثانياً : الغش (التزوير والاختلاس):

سبق القول أن الأخطاء التى قد تحدث فى الدفاتر والسجلات قد تكون غير متعمدة نتيجة للسهو أو التعب أو الجهل بالأصول والقواعد الفنية المحاسبية المتعارف عليها، كما قد تكون هذه الأخطاء متعمدة لاخفاء حالات تزوير أو اختلاس أو تلاعب حدث خلال الفترة المالية وهذه الأخطاء المتعمدة ترقى إلى مرتبة الغش، فالغش من وجهة النظر المحاسبية يتمثل فى الأخطاء التى تقع عمدا بهدف اخفاء معالم غش وقع بقصد تحقيق منفعة أو مصلحة خاصة على حساب المشروع، وذلك عن طريق التلاعب فى البيانات

المحاسبية التى تتضمنها المستندات أو السجلات أو الدفاتر أو القوائم المالية.

ويمكن القول أن الغش انما يرتكب لتحقيق الأغراض الآتية :

- اخفاء اختلاس فى أصول المنشأة.

- التلاعب فى نتيجة الأعمال والمركز المالى.

وفيما يلى نتناول كلاً منهما بايجاز :

أ - أختفاء اختلاس فى أصول المنشأة : Defalcation

قد يعمد بعض الموظفين فى المنشأة إلى التلاعب فى الدفاتر والسجلات بقصد اخفاء عجز أو أختلاس أو سوء استعمال أصل من أصول المنشأة ومن أمثلة ذلك :

(١) **اختلاس النقود** : يحاول المختلس اخفاء هذا الاختلاس عادة بوسائل منها اثبات مصروفات وهمية أو عدم اثبات مقبوضات حقيقية ولاسبيل إلى اكتشاف هذه المصروفات الوهمية إلا بفحص مستندات الصرف فحصاً دقيقاً، فتفحص فواتير الشراء وقوائم المهايا والأجور وايصالات المدفوعات ... الخ .

أما اكتشاف عدم ثبات المقبوضات، فطريقة مراجعة المقبوضات المسجلة بدفتر الصندوق على المستندات والدفاتر الأخرى تحتم سياسة المنشأة استخدامها ومن ذلك مراجعة كعوب الايصالات وكشوف الوكلاء المكلفين بالقبض.

(٢) **اختلاس البضائع** : اختلاس البضائع يتم عن طريق عدم اثبات بضائع واردة بسجلات المخازن أو اثبات أذون صرف بضائع وهمية من المخازن.

واكتشاف اختلاس البضائع من الصعوبة بمكان، إلا اذا كان هناك دفاتر خاصة للمخزن تثبت فيها الكميات الواردة من كل صنف والكميات الصادرة منه. ذلك لأن الاقتصار على اثبات المشتريات فى حساب آخر لايمكن من معرفة ما اذا كان هناك اختلاس فى البضاعة أم لا.

وحدوث هذا النوع من التلاعب بالحسابات والدفاتر، وثيقة بنظام المراقبة الداخلية الموجودة فعلاً بالمنشأة.

فكلما كان هذا النظام متيناً خالياً من الثغرات التى يمكن أن يستغلها ضعاف النفوس من موظفى المنشأة، كلما قل ارتكاب هذه الأنواع من الغش أو التلاعب بالحسابات، وكلما كان نظام الرقابة الداخلية ضعيفاً يشوبه نقط ضعف وثغرات عديدة كلما سهل على موظفى المنشأة ارتكاب هذا النوع من الغش أو التلاعب فى الدفاتر.

وعلى المراقب الخارجى أن يدقق عند فحصه لأنظمة المراقبة الداخلية الموجودة بالمنشأة التى يقوم بمراجعة حساباتها، ويتأكد من نقط الضعف الموجودة بها ومدى امكان استغلال موظفى المنشأة لها، وأن يعمل على توسيع نطاق اختباراته فى العمليات أو المراحل التى يتضح له أن نظام مراقبتها الداخلى يشوبه ضعف.

ب - التلاعب فى الحسابات :

هذا النوع من الغش يتم فى أغلب الأحوال بايعاز من الإدارة العليا للمنشأة وبعلمها موافقتها وذلك بهدف التأثير فيما تحققه المنشأة من نتائج وفى مركزها المالى واظهارها على غير حقيقتها.

ويتم التلاعب فى نتيجة النشاط والمركز المالى بطرق عدة نذكر بعضها على سبيل المثال فيما يلى:

١ - التلاعب فى تقييم المخزون بأنواعه المختلفة من انتاج تام وغير تام ومواد ومهمات فى نهاية السنة المالية أى فى آخر المدة، اذ من المعروف أن أى زيادة أو نقص فى قيمة المخزون تؤدى تلقائياً إى زيادة مماثلة وبنفس القدر فى ربحية المشروع أو نقص بنفس القدر فى خسارته، ويحدث العكس فى حالة خفض قيمة المخزون.

٢ - التلاعب فى تكوين المخصصات مثل مخصصات اهلاك الأصول الثابتة ومخصص الديون المشكوك فى تحصيلها ومخصص الضرائب المتنازع عليها وغيرها، اذ أن عدم

تكوين المخصصات أو تكوينها بمقدار يقل أو يزيد عن القدر الواجب يؤدى إلى التأثير فى نتيجة النشاط زيادة أو نقصاً بمقدار الفرق بين ما يجب أن تكون عليه قيمة المخصص وبين مقدار المخصص الذى تم تكوينه فعلاً.

٣ - اعتبار بعض المصروفات الإيرادية مصروفات رأسمالية أو العكس مما يؤثر على نتيجة النشاط وعلى المركز المالى.

٤ - ادراج مبيعات وهمية أو ادراج مبيعات تمت فى الفترة التالية للفترة المحاسبية ضمن مبيعات الفترة الحالية مما يؤدى إلى زيادة رقم المبيعات وبالتالى زيادة الربحية.

وهذا النوع من التلاعب اذا تم بتوجيه من الإدارة فستكون له عواقب وخيمة ويكون الغرض من ارتكابه تحقيق أهداف معينة للإدارة، فمثلاً تلجأ الإدارة إلى زيادة الأرباح عن حقيقتها بهدف التأثير على توزيعات الأرباح والتلاعب فى أسعار الأسهم فى السوق أو لتغطية أخطائها وسوء ادارتها، وقد تلجأ إلى تضخيم الأرباح بغية اكتساب ثقة المساهمين بالجمعية العمومية لاعادة انتخابهم فى مجلس الإدارة أو لزيادة نصيبهم فى مكافأة مجلس الإدارة فى حالة ما اذا حسبت هذه المكافأة على أساس نسبة الأرباح.

وعلى العكس مما تقدم فان الإدارة قد تلجأ إلى تخفيض الأرباح تهرباً من الضرائب أو بهدف تكوين احتياطات سرية تستخدمها فى المستقبل فى تغطية سوء الإدارة وأخطائها.

كما تلجأ الإدارة إلى التلاعب فى عناصر المركز المالى فترفع فى قيمة الأصول الواردة بالميزانية بهدف ايهام المقرضين من بنوك وهيئات ائتمانية أخرى بمتانة المركز المالى للمشروع والحصول على ما تريد من قروض بأقل الشروط، وكذلك فى حالة تقويم شهرة المحل عند بيع المنشأة أو أنها ترفع فى قيمة الالتزامات والديون المحتملة واعتبارها بمثابة ديون حقيقية وذلك لايهام المساهمين بعدم متانة المركز المالى للمنشأة ويقدمون على بيع أسهمهم بأسعار منخفضة فيدخل أعضاء مجلس الإدارة مشترين بهذه الأسعار، وبعد أن

يتبين عدم صحة هذه الادعاءات ترتفع أسعار الأسهم مرة ثانية وتسترد الشركة سمعتها فتباع الأسهم بالأسعار المرتفعة وتتحق الأرباح للإدارة.

وهذه الأمور كلها تتطلب من المراجع عناية خاصة ودقيقة لمحاولة اكتشاف هذه الوسائل الاحتيالية التى تعبر عن الغش، ويستدعى ذلك فحص الدفاتر والسجلات والتأكد من أن البيانات الواردة بالقوائم المالية مطابقة للواقع وتمثل حقيقة عناصر المركز المالى للمنشأة.

مسئولية المراجع عن الأخطاء والغش:

نظراً لزيادة حجم العمليات المالية فى المنشآت وتعددها وتنوعها ونظراً لأن الفترة التى يقوم فيها المراجع بتنفيذ عملية المراجعة النهائية قصيرة نسبياً فان القيام بمراجعة شاملة تفصيلية تشمل جميع العمليات التى قامت بها المنشأة يعد أمراً صعباً فى حد ذاته، ولهذا يعتمد المراجع دائماً على استخدام أسلوب الاختبارات فى تأدية واجباته بحيث يختار عينات من العمليات التى تمت وأثبتت فى الدفاتر ويجرى عليها اختباراته وفحصه ومراجعته، ويترتب على هذا التحول فى نظام المراجعة أن لايمكن اعتبار المراجع مسئولاً عن جميع الأخطاء أو الغش أو التلاعب الموجود بالدفاتر والسجلات.

وانما يتعبر المراقب مسئولاً فقط عن الأخطاء أو التلاعب التى يظهرها فحصه العادى للسجلات والدفاتر، اذا كانت كمية الاختبارات التى اختارها والمستوى المهنى للفحص والمراجعة التى قام بها قد وصلت إلى المستوى العادى المتعارف عليه والمفروض على أعضاء المهنة اذؤه.

أما اذ كان المراقب قام بعمله خير قيام ولم يقصر فى فحصه لأنظمة الرقابة الداخلية أو فى كمية الاختبارات التى اختارها ولم يقصر فى أى مرحلة من مراحل عمله أو الأشراف على مندوبيه، وبعبارة أخرى اذا لم ينزل المراقب فى مراجعته وفحصه إلى مستوى أقل من المستوى العادى المألوف وانما اتخذ عناية ومسلك المراقب العادى، فانه لايعتبر مسئولاً عما

تحويه الدفاتر من أخطاء أو غش دفين رسمت خطوطه وأحكمت أطرافه بدقة، وانما ينبغى على المراقب اذا تطرق اليه أدنى شك فى وجود أخطاء أو تلاعب فى الدفاتر أن يوسع من اختباراته حتى يزيل هذا الشك أو يكشف عن هذا الخطأ أو التلاعب.

ويجب ألا يغيب عن أذهاننا أن الهدف الأساسى من المراجعة أو الفحص العادى للدفاتر والسجلات هو الحصول على رأى فنى محايد عن مدى دلالة القوائم المالية للمنشأة عن نتيجة أعمالها خلال فترة مالية معينة ومركزها المالى فى نهاية هذه الفترة المالية، وعلى ذلك فلا يصح الاعتماد عليها أساساً للكشف عن جميع الأخطاء أو التلاعب أو الغش الموجود والسجلات.

إلا أنه ليس ثمة ما يمنع أن يتاح للمراقب أثناء قيامه بعملية المراجعة والسير فى اجراءتها الفنية من اكتشاف الأخطاء أو الغش الموجود بالدفاتر، ولكن هذا يكون عن طريق غير مباشر أو بالتبعية للهدف والغرض الأساسى لعملية المراجعة السالف الإشارة اليها.

ويجدر بنا أن نشير هنا إلى أن الوسيلة الأساسية والطريق الطبيعى لتجنب الأخطاء أو التلاعب أو العمل على تقليلها انما يتم عن طريق وضع أنظمة سليمة للرقابة الداخلية، على أن وجود هذه الأنظمة ومراقبة تنفيذها انما يعد من صميم عمل الإدارة ومن ألزم واجباتها.

ويستطيع المراقب الخارجى أن يؤدى مهمة جليلة إلى الهيئة الإدارية بالمشروع فى هذا الصدد عن طريق تقديم ما يراه من مقترحات لتفادى بعض نقاط الضعف الموجودة بنظام المراقبة الداخلية الذى تطبقه المنشأة التى يقوم بمراجعة حساباتها، الأمر الذى يتمشى مع التطور فى نطاق مهمة مراجع الحسابات.

الفصل الثالث

أنواع المراجعات

يتم تنفيذ المراجعة فى المنشآت والهيآت التى تخضع أعمالها للمراجعة طبقاً لأصول مرعية ومبادئ متفق عليها علمياً وعملياً.

ولكن قد تختلف المراجعة وتنقسم إلى أنواع طبقاً للنظرة اليها من زاوية معينة تسعى إلى تحقيق هدف معين، ولا يعد ذلك خروجاً على المبادئ والأصول وانما هذا التقسيم يحدد معالم أسلوب التنفيذ العملى للمراجعة ويعبر عن وجهة النظر التى ننظر منها إلى عملية تنفيذ المراجعة، وبهذا يمكن القول أن المبادئ العلمية التى تحكم جميع هذه الأنواع واحدة.

ويمكن تقسيم المراجعة إلى الأنواع التالية طبقاً لأسس مختلفة تتوقف على الجانب أو الزاوية التى ننظر منها للمراجعة.

أولاً : من نطاق عملية المراجعة :

١ - مراجعة كاملة.

٢ - مراجعة جزئية.

ثانياً : من حيث توقيت عملية المراجعة :

١ - مراجعة نهائية .

٢ - مراجعة مستمرة.

ثالثاً : من حيث الجهة التى تقوم بعملية المراجعة :

١ - مراجعة داخلية .

٢ - مراجعة خارجية.

رابعاً : من حيث الألزام

١ - مراجعة إلزامية .

٢ - مراجعة اختيارية .

خامساً : مراجعة الميزانية

سادساً : المراجعة لأغراض الفحص.

سابعاً : المراجعة الإادرية.

ثامناً : المراجعة الاجتماعية

١ - المراجعة الكاملة :

تعرف المراجعة الكاملة بأنها جميع العمليات المثبتة بالدفاتر والسجلات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بانتظام وأنها صحيحة وأن جميع الدفاتر والسجلات وما تحويه من حسابات أو بيانات خالية من الأخطاء أو الغش أو التلاعب، ففى مثل هذا النوع من المراجعة يقوم المراقب (المراجع) بفحص جميع الإيرادات والمصروفات وكل المقبوضات والمدفوعات النقدية، وجميع أصول المنشأة والتزاماتها وكل التسويات الجردية التى أجريت وما يؤيدها من مستندات.

وقد كان هذا النوع من المراجعة هو السائد فى أول بدء العهد بالمراجعة حيث كانت المشروعات التى تراجع حساباتها صغيرة فى حجمها وعملياتها قليلة فى عددها، ولكن نتيجة للتطور الذى حدث فى ميدان الصناعة والتجارة وما صاحب ذلك من كثرة عدد المشروعات أحجامها وتعدد عملياتها أصبح القيام بمراجعة شاملة غير عملى ان لم يكن مستحيلاً، فلم يكن معقولاً أن يقوم المراجع بفحص جميع العمليات المثبتة فى الدفاتر والسجلات لما يتطلبه ذلك من جهد كبير ووقت طويل ونفقات باهظة، فكان لابد من حدوث تطور فى هذا النوع من المراجعة، فبعد أن كان المراقب يقوم بمراجعة جميع العمليات المثبتة بالدفاتر أصبح يلجأ إلى طريقة الاختبارات أو العينات كأن يختار المراقب فترات معينة

ليراجع جميع عملياتها كمراجعة المقبوضات والمدفوعات النقدية التى تمت خلال شهرى يناير وفبراير مثلاً، أو مراجعة المبيعات التى تمت خلال شهرى نوفمبر وديسمبر وهكذا ..

وقد ساعد على اتباع هذا الأسلوب الأخير فى المراجعة اهتمام المشروعات بتحقيق نظام دقيق للرقابة الداخلية، وتتوقف كمية الاختبارات التى يختارها المراقب على درجة متانة وكفاءة نظام الرقابة الداخلية الموجودة بالمنشأة التى يقوم بمراجعة حساباتها فكلما كان نظام الرقابة الداخلية ضعيفاً به ثغرات يمكن استغلالها كان على المراقب أن يوسع من نطاق اختباراته أو العكس.

وبهذا يمكننا القول بأن عملية المراجعة قد تحولت من مراجعة تفصيلية كاملة كانت تجرى بقصد اكتشاف الأخطاء أو الغش أو التلاعب الموجود بالدفاتر والسجلات والحسابات، إلى نوع آخر من المراجعة الكاملة (المراجعة الاختبارية) تقوم على أساس الاختبارات أو العينات هدفها الأساسى التأكد من دقة وصحة حسابات المنشأة ومدى دلالة قوائمها المالية على نتيجة أعمالها ومركزها المالى، والفرق بين النوعين فى الحقيقة هو فرق فى نطاق الفحص نفسه وليس فى المبادئ أو الأصول العلمية التى تحكم النوعين.

ولا يعتبر اتباع المراجع لأسلوب الاختبارات فى آدائه لواجباته جعل المراجعة غير كاملة، بل على العكس فان المراجعة فى شركات المساهمة تكون مراجعة كاملة بالرغم من قيام المراجع بالاختبارات أثناء تنفيذه لواجباته التى نص عليها القانون، اذ أنه مسئول عن تنفيذ هذه الواجبات بالشكل الذى يراه وتحدد مسئولية المراجع عادة على أساس مدى قيامه بالمستوى العادى الذى يقوم به الرجل العادى الذى يزاول نفس المهنة فى الظروف العادية، أى على أساس العناية المعقولة للآداء المهنى المتعارف عليه.

وفى ظل هذا النوع من المراجعة نجد أن سلطة المراجع تكون غير مقيدة بأى قيد أو شرط، فله وحده حق تقرير العمليات التى سيقوم بمراجعتها والمستندات التى يرى الاطلاع عليها، وله وحده حق تقرير كمية الاختبارات التى يراها مناسبة، والأشهر التى يرغب فى فحص العمليات التى تمت خلالها، دون أدنى تدخل من الإدارة على أية صورة من الصور

والذى يمكن الوصول معه إلى رأى فنى محايد عن نشاط المنشأة ونتيجتها ومركزها المالى.

٢ - المراجعة الجزئية :

يقصد بهذ النوع من المراجعة تلك العمليات التى يقوم بها المراجع وتكون محددة الهدف أو موجهة لغرض معين، كأن يعهد إلى المراجع فحص العمليات النقدية من مقبوضات أو مدفوعات والتى تمت خلال فترة معينة، أو فحص عمليات البيع النقدى أو الآجل التى قام بها المشروع، أو قد يطلب من المراجع فحص حسابات المخازن ... الخ.

ومثل هذا النوع من المراجعة لايهدف إلى الحصول على رأى فنى محايد عن مدى دلالة القوائم المالية على المركز المالى للمشروع ونتيجة أعماله كما هو الحال بالنسبة للمراجعة الكاملة، ولكن الهدف هنا هو الحصول على تقرير من المراجع متضمناً الخطوات التى اتبعت والنتائج التى وصل إليها فى فحصه.

وحتى يحمى المراقب نفسه فى مثل هذا النوع من المراجعة، يجب عليه أن يحصل على اتفاق كتابى بالمهمة المطلوب منه القيام بها حتى لاينسب إليه تقصير فى القيام بشئ لم يعهد إليه آداؤه، ويفضل دائماً عند القيام بمراجعة جزئية أن يتبع الأسلوب الشامل للمراجعة بحيث يتم فحص كافة المستندات والقيود والحسابات المتعلقة بنطاق المراجعة الجزئية، وألا يتبع أسلوب المراجعة الاختيارية نظراً لأن المراجع مطالب فى هذه الحالة باعطاء رأيه الفنى المتخصص الذى يصدره فى ضوء العناية المعقولة.

ثانياً : من حيث توقيت عملية المراجعة :

١ - المراجعة النهائية :

وهى التى يبدأ العمل فيها فى نهاية الفترة المالية للمنشأة التى تراجع حساباتها، أى بعد أن تكون الدفاتر قد أقفلت، وقيود التسويات الجردية قد أجريت والقوائم المالية أو الحسابات الختامية والميزانية قد أعدت.

ويمتاز هذا النوع من المراجعة بأن المراجع يبدأ عمله بعد ترصيد الحسابات واقفال الدفاتر، وفى ذلك ضمان لعدم حدوث أى تعديل فى البيانات المثبتة بالدفاتر أو فى أرصدة الحسابات بعد مراجعتها.

ولكن بالرغم من هذه الميزة الهامة للمراجعة النهائية فأنه يعاب عليها ما يلى:

أ - صعوبة اكتشاف ما قد يكون بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش فور وقوعها، حيث تتراكم هذه الأخطاء حتى نهاية الفترة المالية.

ب - تستغرق المراجعة النهائية وقتاً طويلاً قد يترتب عليه تأخير تقديم القوائم المالية (الميزانية وحساب الأرباح والخسائر) إلى المساهمين فى المواعيد التى حددها قانون الشركات ونظام الشركة.

جـ - ارباك العمل بمكتب المراجع لأن تاريخ اقفال الدفاتر فى كثير من الشركات أو المنشآت واحد، مما قد يترتب عليه التضحية بالدقة اللازمة فى سبيل سرعة انهاء العمل الذى عهد به إلى مكان مكتب المراجع.

وهذا النوع من المراجعة يلائم عادة المنشآت الصغيرة أو المتوسطة ويكون عادة قاصراً على فحص العناصر التى تحتويها القوائم المالية وخاصة الميزانية فحصاً تفصيلياً، وذلك بالرجوع إلى الدفاتر والسجلات والمستندات للتأكد من مطابقة هذه العناصر لما هو ورد بالدفاتر والسجلات، ولهذا فكثيراً ما يطلق على هذا النوع من المراجعة مراجعة الميزانية، حيث يهتم المراجع بتحقيق عناصر الميزانية والتأكد من صحتها، فيعنى بالتحقق من توفر أساس سليم لتقويم الأصول وتحديد الالتزامات، ودراسة أسباب الزيادة والنقص فى المركز النقدى وتحليل التدفقات النقدية، ومدى استثمار رأس المال فى الأصول الثابتة، والمصادر التى حصل منها المشروع على الأموال.

ثم يجرى فحصاً للمبيعات والمدينين للتعرف على فترة الأئتمان الممنوحة لكل فئة واحتمالات وجود ديون معدومة أو ديون مشكوك فى تحصيلها وكذلك يتم فحص وربط

المشتريات والمبيعات بالبضاعة آخر المدة واستخدام النسب الخاصة بأغراض التحليل المالى للتأكد من أن تقويم البضاعة تم على أسس سليمة.

٢ - المراجعة المستمرة :

وهى التى يقوم فيها المراجع بعملية المراجعة والفحص بصفة مستمرة، حيث يقوم هو أو أحد مندوبيه بزيارة المنشأة فى فترات متعددة خلال الفترة المالية للمنشأة، لمراجعة وفحص ما قد يكون قد أثبت بالدفاتر والسجلات من بيانات، على أن يقوم المراجع بمراجعة نهائية للقوائم المالية فى نهاية الفترة المالية بعد ترصيد الحسابات واقفال الدفاتر.

وهذا النوع من المراجعة يناسب المنشآت الكبيرة الحجم حيث تتم عملية المراجعة وفقاً لبرنامج مرسوم يقوم بإعداده المراجع فى ضوء دراسته لأنظمة الرقابة الداخلية الموجودة.

وللمراجعة المستمرة مزايا عديدة يمكن تلخيصها فيما يلى :

أ - تتيح الفرصة للمراجع للتوسع فى فحص نظام الرقابة الداخلية القائم بالمنشأة والتعرف على الثغرات التى توجد به، فيولى عنايته وفحصه لها، كما تساعده على اجراء مراجعة تفصيلية سواء للمستندات أو القيود أو الحسابات.

ب - تساعد على سرعة اكتشاف الأخطاء والغش بعد وقوعها بفترة قصيرة نظرا لتردده على المشروع من وقت لآخر وبذلك يمكن تصحيحها والعمل على منع وقوعها خوفا من اكتشافها بواسطة المراجع، سواء كان ارتكابها عن حسن نية أو عن عمد.

جـ - انتظام العمل بمكتب المراجع طول أيام السنة مما يساعد على توزيع العمل بين مساعديه بطريقة تشغل أوقاتهم بصفة مستمرة بدلا من تركيز عملهم فى نهاية العام أو بالاستعانة بالمساعدين المؤقتين خلال فترات ضغط العمل مما يؤدى إلى ارتباك العمل فى المكتب وانخفاض مستوى الخدمة التى يؤدونها.

د - انتظام اجراء القيود بالدفاتر فى المشروع أولاً بأول حتى يتمكن المراجع من أداء واجباته، كما أن تردده على المنشأة من وقت لآخر وتوقع حضوره فى أى وقت من

جانب الموظفين فى المشروع له أثر نفسى قوى على منع حدوث الأخطاء والغش، ولذا يفضل عدم تحديد مواعيد معينة لهذه الزيارات حتى يمكن الاستفادة من الأثر النفسى.

يمكن للمراجع أن يخصص وقتا كافيا لتحقيق الحسابات الختامية وعناصر المركز المالى كما أنه يستطيع أن ينهى أعماله خلال فترة قصيرة بعد انتهاء الفترة المالية للمنشأة.

ويمكن للمراقب أن يحتاط لذلك فلا يسمح لموظفى المنشأة بإجراء أى تعديل بالدفاتر والسجلات الا بعد اطلاعه وموافقته عليه، وان تتم هذه التعديلات بموجب قيود تثبت بالدفاتر، ومن جهة أخرى يستطيع المراقب تجنب حدوث ذلك عن طريق وضع علامات أو رموز معينة أمام البيانات أو أرصدة الحسابات التى قام بمراجعتها والتأكد من صحتها أو أخذ مذكرة بأرصدة الحسابات التى إنتهى من مراجعتها.

ولكن بالرغم من هذه المزايا العديدة للمراجعة المستمرة لكنها لا تخلو من بعض العيوب نلخصها فيما يلى :

أ - احتمال قيام موظفى المنشأة بإجرء تعديل فى البيانات او العمليات المشتبه بالدفاتر والسجلات أو بأرصدة الحسابات بعد مراجعتها بواسطة المراجع، وهذا التعديل قد يكون بحسن نية بقصد تصحيح خطأ إكتشف أو عن عمد وسوء نية بقصد ارتكاب تزوير أو تلاعب بالدفاتر أو تغطية اختلاس أو سوء استعمال لأصل من أصول المنشأة.

ب - إحتمال سهو المراجع أو مندوبيه عن إتمام بعض العمليات التى بدأ فيها لكنه لم يكن قد انتهى منها بعد، ويمكن تجنب ذلك عن طريق أخذ مذكرة بجميع العمليات المفتوحة وتتبع اتمامها مستقبلا.

جـ - تستغرق عملية المراجعة المستمرة وقتا طويلا وفى ذلك تعطيل لعمل موظفى قسم الحسابات، كما أن كثرة تردد المراجع ومساعديه على المنشأة لمراجعة ما يكون قد اثبت بالدفاتر قد يسبب ضيقا لموظفى المنشأة وخاصة فى فترات ضغط العمل بها.

على أن المراجع يستطيع التغلب على ذلك بحسن اختياره للفترات المناسبة لزيارة المنشأة ومراجعة حساباتها.

د - قد تتحول المراجعة المستمرة الى مراجعة روتينية بحتة تؤدى بطريقة آلية ولن يحدث هذا اذا كان المراجع حريصا على ادخال التعديلات فى برامجه المرسومة حتى تتمشى مع ظروف المنشأة المتطورة وبث روح التجديد فى نفوس مندوبيه.

وهذا النوع من المراجعة يصلح عادة للمنشآت الكبيرة كالشركات المساهمة حيث تكثر العمليات ويتعذر على المراجع اتمام عملية المراجعة فى نهاية الفترة المالية.

ثالثا : من حيث الجهة التى تقوم بعملية المراجعة :

١ - المراجعة الداخلية:

الأصل أن يقوم بالمراجعة شخص (أو أشخاص) من خارج المنشأة يمتهنون مهنة المحاسبة والمراجعة ويضعون خدماتهم تحت تصرف الغير والحكمة من هذا واضحة اذ أن المراجع الخارجى تتوافر له مقومات الاستقلال فى ابداء الرأى لأنه عندما يقوم بالمراجعة لا تقوم بينه وبين المشروع علاقة التبعية الوظيفية، كما تتوافر له صفة الحياد أى أيضاً انتفاء وجود مصلحة شخصية له فى أعمال أو نشاط المشروع، ومن ثم فهو بعيد عن الخضوع لأى مؤثرات مادية أو أدبية من ادارة المشروع ما يعطى لتقرير المراجع وما يتضمنه من آراء الأهمية والثقة الواجبة.

إلا أن كبر حجم المشروعات وتنوع نشاطها وتضخم حجم عملياتها والابتعاد التدريجى للإدارة العليا للمشرع عن تفاصيل تنفيذ السياسات الموضوعة، جعل من الضرورى البحث عن أداة وقائية ورقابية تضمن التحقق من عمليات المشروع وجديتها فوريا حال وقوعها.

ومن ثم نشأت الحاجة الى وجود جهاز يتكون من موظفين تابعين للمشروع على قدر واف من العلم والخبرة والدراية للقيام بمراجعة جميع العمليات المالية التى يقوم بها المشروع

للتأكد من صحتها والكشف عن الأخطاء التى تقع أولا بأول بدلا من تراكمها، ويستوى فى ذلك الأخطاء التى تقع عن قصد أو عن غير قصد.

ولهذا يمكن تعريف المراجعة الداخلية «بأنها الفحص المنظم لعمليات المنشأة ودفاترها وسجلاتها ومستنداتها بواسطة هيئة داخلية أو مراجعين تابعين للمنشأة» ويهدف هذا النوع من المراجعة الى تحقيق أكبر كفاية ادارية وانتاجية للمنشأة عن طريق محو الاسراف واكتشاف الأخطاء أو التلاعب فى الحسابات والتأكد من صحة البيانات التى تقدم للادارة لتسترشد بها فى رسم خططها واتخاذ قراراتها ومراقبة تنفيذها.

٢ - المراجعة الخارجية:

رأينا أن المراجعة الخارجية تقوم بها جهة من خارج المنشأة، وقد تكون هذه الجهة مكتبا من مكاتب المحاسبة والمراجعة أو الجهاز المركزى للمحاسبات بحسب الأحوال.

والوظيفة الأساسية للمراجع الخارجى هى كما سبق ذكره فحص مستندات ودفاتر وسجلات المنشأةفحصا فنيا دقيقا ومحايدا للتحقق من صحة العمليات التى قامت بها المنشأة فى فترة مالية معينة، وللتثبت من أنها قد تمت فعلا فى إطار اجراءات صحيحة تثبت جدتها، وأنها وجهت توجيها محاسبيا سليما وذلك بقصد ابداء الرأى فيما تتضمنه القوائم والبيانات المالية من حقائق مالية، ومدى دقتها فى التعبير عن نتيجة نشاط المنشأة خلال الفترة ومركزها المالي فى نهايتها وكفايته كوحدة اقتصادية.

ولا يقتصر عمل المراجع الخارجى على تحقيق الهدف السابق فقط وانما قد تتسم لأى غرض آخر من الأغراض مثل ابداء الرأى فى نظام المراقبة الداخلية للمنشأة ومدى تحقيقه لأغراض الضبط والرقابة على العمليات المختلفة أو بيان مدى تنفيذ السياسات الموضوعة للمنشأة، أو تقييم كفاية الأداء أو القيام بمراجعة جزئية لتحقيق غرض معين.

ورغم التعاون الوثيق بين المراجعة الداخلية والخارجية فانه يجب ألا يتبادر الى الذهن أن وجود نظام سليم للمراجعة الداخلية يغنى عن فحص الحسابات ومراجعتها بواسطة مراقب خارجى محايد.

رابعاً : من حيث الالزام:

١ - المراجعة الاختيارية:

يتم تنفيذ المراجعة بشكل اختيارى بالنسبة للمنشأة وذلك فى المشروعات الفردية وشركات الأشخاص (التضامن والتوصية البسطة والمحاصة)، بمحض اختيار أصحاب المنشأة ورغبتهم فى الاستفادة من مزايا تنفيذ المراجعة على حساباتهم ولا يوجد فى مثل هذه الحالات قانون محدد يلزم بموجبه المنشأة فى تعيين مراقب للحسابات.

وفيما مضى كانت المراجعة اختيارية بالنسبة لكافة المنشأت، ثم بدأت شركات المساهمة فى تضمين قوانينها النظامية أحكاما تشير الى تعيين وعزل مراقب للحسابات لاعطاء نوع من الثقة للمساهمين فى مدى نزاهة أعضاء مجلس الادارة وحسن ادارتهم للشركة، ثم جاءت التشريعات المنظمة لهذه الشركات بأحكام تلزمها بضرورة تعيين مراقب للحسابات.

ولأن المراجعة فى المنشآت الفردية وشركات الأشخاص اختيارية فانه يجب على المراجع أن يحرر عقدا كتابيا بينه وبين مثل هذه المنشآت قبل أن يبدأ فى تننفيذ عملية المراجعة لكى يحدد فيه واجباته ونطاق الأعمال المطلوب منه تنفيذها، حتى يكون هناك أساس سليم لتحديد مسئوليته فى المستقبل وأن يكون الطرفان على علم كامل بما يتم أثناء تنفيذ عملية المراجعة.

٢ - المراجعة الالزامية:

يتم تنفيذ المراجعةفى شركات الأموال عن طريق الزام الشركات بموجب القانون بتعيني مراقب للحسابات، وقد أشرنا من قبل إلى أن هذه الشركات بدأ تنفيذ المراجعة فيها اختياريا عن طريق وضع نص فى القانون النظامى للشركة يتيح ضرورة تعيين مراقب للحسابات يقدم تقريره للجمعية العمومية للمساهمين فى نهاية الفترات المالية مبديا رأيه المحايد فى مدى صحة ودلالة البيانات على نتيجة الأعمال الحقيقية والمركز المالى الحقيقى.

وبعد حدوث أنواع متعددة من التحايل من جانب ادارات الشركات تتضمن اختلاسات وتلاعب فى الحسابات نتيجة لانفصال الادارة عن الملكية فى هذه الشركات وعدم وجود وسائل فعالة للرقابة على أعمال الادارة وعدم تمكين المساهمين من الاطلاع على حسابات الشركة أنفسهم، صدرت أحكام قضائية كثيرة تدين الادارة في كثير من الشركات بعمليات غش على نطاق واسع، ولهذا تنبه المشرع فى النهاية الى ضرورة وضع أحكام تنظم الرقابة على حسابات هذه الشركات.

ويقع الالزام بالمراجعة بموجب تشريعات تصدرها الدولة بما لها من سلطة سيادية علي المجتمع، وهذا أكثر ما يكون وضوحا فى التشريعات الخاصة بشركات الأموال فى الدول المختلفة وفى مصر نجد أن قانون الشركات القديم ألزم الشركات المساهمة بمراجعة حساباتهاعن طريق مراجع خارجي.

كذلك نص القانون الجديد للشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ على أن «يكون لكل شركة مساهمة مراقب حسابات أو أكثر ممن تتوافر فيهم الشروط المنصوص عليها فى قانون مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة تعينه الجمعية العمومية وتقدر أتعابه..»

خامسا: مراجعة الميزانية:

هى عبارة عن تحقيق بنود الميزانية والتأكد نم صحتها، وهذا النوع من أنواع المراجعة منتشر فى الولايات المتحدة الأمريكية حيث لا يعطى اهتماما كبيرا بمراجعة حساب الأرباح والخسائر. وتبدأ إجراءات المراجعة من بنود الميزانية وتستمر الى الخلف لتصل الى دفاتر القيد الاولى والمستندات المؤيدة.

سادسا: المراجعة لأغراض الفحص:

هى عملية بحث ودراسة وفحص حسابات وسجلات المنشأة لفترة أو عدد من الفترات المالية السابقة لغرض معين، وقد يجرى الفحص لغرض أو أكثر من الأغراض الآتية:

- فحص حسابات منشأة قائمة يرغب مستثمر فى شرائها.

- فحص حسابات منشأة قائمة يرغب مستثمر فى الدخول كشريك بها.

- فحص حسابات منشأة ترغب فى الاقتراض من البنك.

- الفحص بناء على طلب أحد الدائنين.

الفرق بين الفحص والمراجعة:

تعرف المراجعة بأنها فحص فنى دقيق محايد للدفاتر والحسابات والمستندات للمنشأة خلال فترة مالية بطريقة تمكن مراقب الحسابات المستقل من ابداء رأيه الفنى المحايد فى الحسابات الختامية والميزانية العمومية، ومن حيث كونها تعطى صورة صادقة وعادلة عن نتائج أعمال المنشأة خلال الفترة المنتهية، وتعبر بصدق وأمانة عن المركز المالى الحقيقى فى ذلك التاريخ وفقا للمبادئ والأسس والقواعد المحاسبية المتعارف عليها.

وإذا كانت المراجعة فى واقع الأمر لا تخرج عن كونها فحصا للحسابات الا أن الفحص أكثر دقة وعمقا - وأبعد مدى من عملية المراجعة بالنسبة لبعض العناصرا وبالتالى يختلف عنها فى كثير من النواحى منها:

١ - من حيث الأهداف:

نجد أن الهدف الرئيسى من الفحص هو الحصول على معلومات ذات مغذى أو طبيعة خاصة تهم العميل طالب الفحص لتحقيق غرض معين بخلاف غرض المراجعة أما الهدف من عملية المراجعة فهو تحقيق الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي المعدة عنها هذه الحسابات او القوائم وبذلك نجد ان هدف المراجعة واحد واذا تحققت أهداف أخرى خلال عملية المراجعة مثل اكتشاف الغش والأخطاء أو تقليل فرص ارتكابها فإنها أهداف فرعية لا ترمى المراجعة اليها بصفة اساسية.

أما أهداف الفحص فهى أوسع وأشمل من أهداف المراجعة ولذلك تجرى عملية الفحص لحسابات سبق مراجعتها بالطرق العادية.

٢ - من حيث الدورية:

ان عملية المراجعة عملية دورية ومتكررة سنويا. وتستمر باستمرار المنشأة فى مزاولة نشاطها الاقتصادى.

أما عملية الفحص فانها تكون لتحقيق غرض معين، ومن ثم تنتهى عملية الفحص بانتهاء تحقيق هذا الغرض الذى من أجله تمت عملية الفحص فهى إذن عملية غير متكررة.

٣ - من حيث النطاق :

يختلف نطاق المراجعة باختلاف نوع المراجعة ففى المراجعة الكاملة نجد أن مراقب الحسابات هو الذى يحدد نطاق المراجعة دون قيود تحد من حريته فى اختيار ما يلزم من اجراءات وإختبارات تمكنه من ابداء رأيه الفنى الدقيق المحايد عن الحسابات الختامية والميزانية العمومية فى تاريخ انتهاء السنة المالية.

وفى المراجعة الجزئية كمراجعة النقدية أو المشتريات فقط فان العميل هو الذى يحدد نطاق المراجعة والمدة التى يغطيها وذلك بناء على إتفاق كتابي بين العميل والمراجع وفى هذه الحالة لا يعد المراجع تقريرا يدلى فيه برأيه عن الحسابات الختامية وانما يقتصر تقريره على الجزء الذى قام بمراجعته.

أما فى عملية الفحص: فإن نطاق الفحص يتحدد بناء على الغرض من عملية الفحص حيث يقوم المحاسب بالعمل اللازم فى حدود تعليمات العميل ويقرر هو المدى الذى يجب أن تصل إليه عملية الفحص بالشكل الذى يمكنه من الحصول على المعلومات الهامة التى يرغب العميل طالب الفحص فى الحصول عليها.

٤ - من حيث المدة :

تقتصر عملية المراجعة الكاملة على السنة المالية محل المراجعة أو على جزء منها فى حالة المراجعة الجزئية، فى حين أن الفحص يمتد عادة ليشمل أكثر من سنة مالية إذ أن تحديد الأرباح المتاحة بدقة والاتجاه العام لنشاط المنشأة واحتمالاته فى المستقبل يتطلب

ضرورة اجراء المقارنة بين عدة سنوات لأوجه عناصر الدخل والمركز المالى.

٥ - من حيث الدفاتر والسجلات :

تقتصر عملية المراجعة عادة على الدفاتر والمستندات والسجلات والحسابات الخاصة بالسنة المالية لمنشأة معينة هى محل المراجعة، ولا يمتد عمل المراجع إلى دفاتر أو مستندات وحسابات السنوات الماضية أو المستقبلة الا فى اليسير النادر كماهو الحال فى حالة عدم التأكد من أرصدة أول المدة أو تتبع بعض العمليات فى الفترة التالية. أما عملية الفحص فقد تمتد لتشمل الدفاتر والسجلات والمستندات والحسابات الخاصة بأكثر من سنة مالية ولأكثر من منشأة لتحقيق الغرض الذى من أجله يتم هذا الفحص كما هو الحال مثلا فى حالة اندماج منشأة فى منشأة أخرى.

٦ - من حيث مضمون التقرير :

تنتهى عملية المراجعة وعملية الفحص بتقرير بتضمن نتيجة عملية المراجعة وعملية الفحص الا أن مضمون التقرير يختلف فى كل منهما.

ففى عملية المراجعة ينهى المراجع عمله بتقرير يدلى فيه برأيه الفنى المحايد عن مدى تعبير القوائم المالية الختامية عن حقيقة نتائج الأعمال والمركز المالى للمنشأة محل المراجعة فى ضوء المعلومات والمستندات التى قدمت اليه أثناء عملية المراجعة أما فى الفحص، فإن المحاسب القائم بعملية الفحص ينهى عمله بتقرير يتضمن المعلومات التى تهم العميل طالب الفحص فى ضوء الغرض الذى تم الفحص من أجله ومن ثم فإن الرأى يختلف باختلاف الغرض من الفحص.

سابعاً : المراجعة الادارية: Management Audit

هى مراجعة وفحص مستقل وتقييم اقتصادى وموضوعى لعمليات المشروع المالية والفنية والادارية من حيث الخطط والسياسات والاجراءات ومقارنة هذا الأداء وفقا لمعايير الأداء المستخدمة لقياس كفاءة العاملين وكفاءة المشروع ككل فى تحقيق الأهداف التى قام

من أجلها وتتشابه الطرق المستخدمة فى المراجعة الادارية مع تلك التى تستخدم فى المراجعة الداخلية وتختلف المراجعة الادارية عن المراجعة الداخلية فيما يلى :

١ - نطاق المراجعة الادارية هو أكثر اتساعا من نطاق المراجعة الداخلية التقليدية.

٢ - أسلوب الفحص يركز فى المراجعة الادارية على فحص الأهداف والسياسات ومدى تنفيذها بدلا من الفحص المستندى والحسابى، ومن هنا يشمل النشاط على فحص أعمال مرتبطة بها المنشأة مستقبلا ولا تقف عن حد مراجعة الأعمال الفعلية.

٣ - تحتاج المراجعة الادارية الى كفاءات أكبر لتنفيذها عما هو الحال فى المراجعة الداخلية التقليدية.

ثامنا : المراجعة الاجتماعية Social Audit

ظهر هذا النوع من المراجعة فى السبعينات وكرد فعل لظهور المحاسبة الاجتماعية تلك التى تتعلق بتحديد وقياس الأداء الاجتماعى لمنشآت الأعمال وخاصة القضايا البيئة والتلوث وتجمعات العاملين والمستهلكين.

ويعرفها البعض[1] بأنها التعرف على مدى قوة أو ضعف المشروع بالنسبة للمشاكل الاجتماعية المتعلقة بظروفه الداخلية والخارجية. وبمعنى آخر تحديد ما يتوقع المجتمع الحصول عليه من المشروع مثل التبرعات وفرص التوظف التى يوفرها وتأمين الموظفين وجودة الانتاج وتوفير التغذية والاسكان والمساهمة فى حل مشاكل المعوقين.. إلخ

ويمكن استخلاص سمات المراجعة الاجتماعية فيما يلى :

١ - المراجعة الاجتماعية نشاطها أوسع مجالا من المراجعة المالية.

٢ - المراجعة الاجتماعية تتسع لتضمن مشاركة طوائف أخرى غير المحاسبين فى تقييم الأنشطة التى تمارسها الوحدة الاقتصادية.

---

(1) Adolf. J.B. Enthoveb, Accountancy System. In Third World Economuces North Coand ubilshing Co.,1977, p. 28.

٣ - الهدف منها تقديم تقارير أكثر تفصيلا وشمولا لخدمة طوائف عديدة.

وتتضح أبعاد المراجعة الاجتماعية بالنسبة لكل من :

(أ) الموظفين : سيقوم المراجع الاجتماعى بفحص التسهيلات المتوفرة والمتاحة لرعاية العاملين وأيضاً نظم الحوافز والمكافئات والمعاشات.

(ب) المجتمع: سيقوم المراجع الاجتماعى بفحص العوامل المتعلقة بأنشطة الشركة مثل البيئةوالتلوث والضوضاء فى الوقت الحاضر والمدى المتوسط والبعيد.

(جـ) العملاء: يقوم المراجع الاجتماعى بمراجعة:

- سياسات التسعير.
- الرقابة على الجودة.
- مدى صحة الاعلانات.
- شروط الدفع وطرق التحصيل.
- طرق تنفيذ خدمات ما بعد البيع وتلقى شكاوى العملاء وبحثها.

وفى الغالب تؤخذ المراجعة الاجتماعية كأحد اهتمامات المنظمات الاجتماعية وجماعات الضغط ومستخدمى القوائم المالية عن الدور الاجتماعى لمنظمات الأعمال فى البيئة التى تعمل فيها وفقا لمعايير إجتماعية معينة.

ويجب ملاحظة أن جميع أنواع المراجعات نشأت كامتداد وتطوير لعملية المراجعة الخارجية وليست بديلا عنها.

الباب الثانى

المستويات العلمية والمهنية والشخصية لمراجع الحسابات

الباب الثانى

المستويات العلمية والمهنية والشخصية لمراجع الحسابات

تم تخصيص هذا الباب لمناقشة التأهيل العلمى من حيث المؤهلات العلمية التى يجب أن يحصل عليها مُراجع الحسابات كذلك الخبرات العملية التى يجب أن يحصل عليها المراجع- ثم يتعرض هذا الباب للصفات الشخصية والأخلاقية لمراجع الحسابات ثم تعرض هذا الباب لمقومات ونظريات استقلال المراجع وركائز هذا الاستقلال فى القطاعين العام والخاص وهى التعيين والعزل وتحديد أتعاب مراجع الحسابات وحظر اشتغال المراجع بأعمال أخرى ثم التعرض لحقوق وواجبات المراجع .

وأخيرا تعرض هذا الباب لمسئوليات المراجع الثلاثة وهى المسئولية المدينة والتأديبية والجنائية ولذلك تم تقسيم هذا الباب إلى الفصول التالية :

الفصـــل الأول : التأهيل العلمى والعملى لمراجع الحسابات .

الفصل الثانى : الصفات الشحصية والأخلاقية للمراجع .

الفصل الثالث : استقلال مراجع الحسابات .

الفصل الرابع : مسئوليات المراجع .

الفصل الأول

التأهيل العلمى والعملى لمراجع الحسابات

اعتمدت مهنة المحاسبة والمراجعة فيما مضى فى سبيل اعداد المحاسبين والمراجعين الجدد على أسلوب التدريب المهنى فى مكاتب المحاسبين والتقدم للامتحانات التى تعقدها المنظمات المهنية سواء كانت جمعيات أو معاهد أو نقابات، ولكن نتيجة لتضافر جهود المشرع وهذه المنظمات والجامعات ظهر اتجاه عام نحو وجوب توفير الكفاية العلمية إلى جانب الكفاية العملية فيمن يريد أن يمتهن - مهنة المحاسبة والمراجعة - وقد ظهر هذا الاتجاه بعد أن زاد الاهتمام بالرقابة على الشركات المساهمة، وضرورة تقديم تقرير من شخص فنى متخصص يبدى فيه رأيه المحايد عن صحة البيانات ومدى تعبيرها عن حقيقة نتيجة الأعمال والمركز المالى .

ولكى يستطيع المراجع أن يؤدى هذه الواجبات فإن الأمر يتطلب معرفته ودراسته لكافة فروع المحاسبة إلى جانب معرفة ودراسة المراجعة بجوانبها العلمية والتطبيقية ودراسة القانون وادارة الأعمال والاقتصاد وغيرها من العلوم التى تشترك فى تيسير أعمال المشروعات وخاصة شركات المساهمة ، وبهذا أصبح التأهيل المهنى لمراقب الحسابات يتطلب نوعين من التأهيل هما : التأهيل العلمى والتأهيل العملى .

وترجع ضرورة تأهيل المراقب علميا وعمليا إلى أن طبيعة عمله تتمثل فى اصدار حكمه على الظواهر والحقائق الثابتة، وقبل أن يصل إلى مرحلة الحكم على الأشياء فإنه يسعى بنفسه إلى تجميع أدلة الاثبات لنفسه التى يراها ضرورية لاثبات العمليات، وهو الذى يقرر مدى كفايتها وحجيتها ثم يقوم بنفسه بالحكم على أشياء يكون قد اطمأن إلى صحتها ودرجة الاعتماد عليها، ويلاحظ أنه بعد هذه الاجراءات لا يعتمد المراقب على قانون محدد يتمسك به اصدار الحكم .

أولاً : التأهيل العلمى لمراقب الحسابات :

يقصد بالتأهيل العلمي المستوى العلمى المطلوب لمراقب الحسابات وهو عادة لا يقل عن درجة بكالوريوس احدى الدراسات الجامعية، وغالبا ما ينص على ضرورة الحصول على بكالوريوس التجارة بالذات، وأحيانا لا تقبل المعاهد الا خريجى شعبة المحاسبة بل أن الأمر يتعدى ذلك فى بعض البلدان كانجلترا حيث تم اتفاق بين معهد المحاسبين والجامعات على تخصيص درجة بكالوريوس تجارة محددة المعالم [1]، أى أن المواد التى يدرسها الطالب للحصول عليها محددة بدقة لمن يريد أن يمتهن المحاسبة والمراجعة وتؤهله تلك الدرجة للاعفاء من الامتحان المتوسط الذى يعقده المعهد، ويتقدم الطالب للامتحان النهائى فقط بعد قضائه فترة التمرين العملى لمدة (٣ سنوات) وهى المدة المعتادة فى المتوسط بالنسبة لأغلب جمعيات ومعاهد المحاسبة .

أما فى جمهورية مصر العربية فإنه قبل صدور القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١، والخاص بتنظيم المهنة، وبالرغم من صدور قوانين الضرائب من قبل وازدياد الاقبال على خدمات المحاسبين والمراجعين فإن المهنة لم تهتم بوجود حد أدنى للتأهيل العلمى وترك الأمر لمن يرغب فى مزاولة المهنتدون رابط أو تنظيم، فيما عدا مراجعة حسابات شركات التأمين التى صدر بشأنها القانون رقم ١٥٦ لسنة ١٩٥٠ ونص على تنظيم خاص بها .

وبعد صدور قانون تنظيم المهنة أصبح على من يرغب فى مزاولة المهنة أن يستوفى شروطا علمية معينة، فقد أصبح محظورا مزوالة المهنة الا لمن كان اسمه مقيدا فى السجل العام للمحاسبين والمراجعين بوزارة الاقتصاد، ويشمل هذا السجل ثلاثة جداول فرعية هى :

جدول (أ)، جدول (ب)، جدول (جـ) على النحو التالى :

- جدول (أ) : جدول المحاسبين والمراجعين تحت التمرين .
- جدول (ب) : جدول المحاسبين والمراجعين .

(١) الأستاذ متولى الجمل، د. عبد المنعم محمود، المراجعة، الاطار النظرى والمجال التطبيقى، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٠، ص٣١٥ .

- جدول (جـ) : جدول مساعدى المحاسبين والمراجعين .

واشترط القانون فيمن يمتهن المهنة أن يكون مصريا بمصر كامل الأهلية، المدنية وحسن السمعة ولم تصدر ضده أحكام قضائية أو قرارات تأديبية ماسة بالشرف .

وللقيد فى احدى هذه الجداول اشترط القانون لكل منها مؤهلات مهنية معينة حتى يمكن للشخص أن يزاول عمله، وفيما يلى شروط القيد فى كل جدول منها :

(أ) جدول المحاسبين والمراجعين تحت التمرين :

نصت المادة ٦ من القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ على شروط القيد في جدول المحاسبين والمراجعين تحت التمرين تتمثل فى أن يكون الطالب حاصلا على أحمد المؤهلات التالية :

١- دبلوم مدرسة التجارة العليا (تحولت هذه المدرسة فى عام ١٩٣٦ إلى كلية التجارة بجامعة القاهرة) .

٢- بكالوريوس التجارة من شعبة المحاسبة .

٣- بكالوريوس المعهد العالى للعلوم المالية والتجارية (تحول المعهد عام ١٩٥٠ إلى كلية التجارة جامعة عين شمس) .

٤- بكالوريوس التجارة من شعب ادارة الأعمال مع دبلوم معهد الضرائب .

٥- شهادة من أحد المعاهد الأجنبية تقرر وزارة التعليم العالى بالاتفاق مع وزارة الاقتصاد باعتبارها معادلة لأحد المؤهلات الأربعة السابقة .

(ب) جدول المحاسبين والمراجعين :

يشترط للقيد بهذا الجدول الحصول على أحد المؤهلات التالية :

١- عضوية جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، وتضم هذه الجمعية التى تأسست عام ١٩٤٦ بعض أساتذة كليات التجارة والأعضاء المشتغلين بالمهنة فى مصر فى ذلك

الحين من المؤهلين تأهيلا عاليا ، وينضم اليهم خريج التجارة الذى يؤدى مدة التمرين وهى ثلاث سنوات فى مكتب أحد أعضائها بعد أن يجتاز الامتحانين المتوسط والنهائى الذين تعقدهما الجمعية .

٢- الحاصلون على أحد المؤهلات المذكورة تحت الجدول السابق (أ) اذا كانوا قد زاولوا المهنة بمكاتبهم الخاصة أو بمكتب أحد المحاسبين أو المراجعين قبل تاريخ العمل بالقانون وذلك لمدة تتراوح بين ٣-٧ سنوات حسب المؤهل المشار اليه .

٣- من اشتغلوا بمكاتبهم الخاصة فى مراجعة حسابات ثلاث شركات مساهمة على الأقل لمدة (لا تقل عن خمس سنوات متتالية) قبل تاريخ العمل بالقانون .

٤- الحاصلون على دبلوم التجارة المتوسطة الذين زاولوا مهنة المحاسبة أو المراجعة بمكاتبهم الخاصة مدة لا تقل عن عشرة سنوات متتالية قبل تاريخ العمل بالقانون .

٥- الخبراء الحسابيون الذين زاولوا مهنة الخبرة الحسابية أمام المحاكم المصرية لمدة لا تقل عن عشرة سنوات قبل تارخ العمل بالقانون بشرط أن تقرر لجنة القيد بالسجل كفايتهم العملية والعلمية لمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة .

٦- الحاصلون قبل تاريخ العمل بالقانون على دبلوم التجارة المتوسطة على الأقل أو على شهادة معادلة من أحد المعاهد الأجنبية، وشغلوا بدون انقطاع وظيفة رئيس حسابات احدى المصالح الحكومية أو المؤسسات المالية أو التجارية أو الصناعية أو التعاونية العامة أو أى عمل مماثل لمدة لا تقل عن عشرة سنوات متتالية سابقة على تاريخ العمل بالقانون .

٧- الحاصلون على مؤهلات المحاسب والمراجع تحت التمرين بعد تأدية مدة التمرين المطلوبة.

ويشترط فى التمرين أن يكون الطالب قد زاول فعلا أعمال المحاسبة أو المراجعة بمكتب أحد المحاسبين أو المراجعين المقيدة أسماؤهم فى الجدول وفقا لأحكام القانون وأن

يكون التمرين طوال الوقت ويكون لاحقا على تاريخ الحصول على المؤهل الدراسى المناسب ويثبت التمرين بشهادة من المحاسب أو المراجع الذى قضى الطالب مدة التمرين بمكـ مصحوبة بما يؤيدها من كشوف بالأعمال التى باشرها المحاسب تحت التمرين أو غـ ذلك من المستندات التى تثبت جدية التمرين .

(جـ) جدول مساعدى المحاسبين والمراجعين :

والفئات التى تقيد فى هذا الجدول طبقا لنص القانون ١٣٣ لسنة ١٩٥١، هى كما يلى:

١ـ الحاصلون قبل تاريخ العمل بالقانون على دبلوم التجارة المتوسطة على الأقل أو شهادة أجنبية معادلة بشرط أن يكونوا قد زاولوا بدون انقطاع مهنة المحاسبة أو المراجعة فى مكاتبهم الخاصة أو كانوا مقيدين بجدول الخبراء المحاسبين أمام المحاكم المصرية أو شغلوا بدون انقطاع مهنة المحاسبة أو المراجعة فى مكاتبهم الخاصة أو كانوا مقيدين بجدول الخبراء المحاسبين أمام المحاكم المصرية أو شغلوا بدون انقطاع وظيفة رئيس حسابات أو أى عمل مماثل، وذلك لمدة سنتين سابقتين على تاريخ العمل بالقانون .

٢- غير الحاصلين على المؤهلات السابقة والذين يتوافر فيهم أحد الشروط التالية :

- أن يكونوا قد اشتغلوا بمكاتبهم الخاصة بمراجعة حسابات شركات مساهمة لمدة ثلاث سنوات متتالية على الأقل قبل تاريخ العمل بالقانون .

- أن يكونوا قد شغلوا بدون انقطاع وظيفة رئيس حسابات ، أو أى عمل مماثل أو زاولوا مهنة المحاسبة أو المراجعة بمكاتبهم الخاصة مدة سبع سنوات على الأقل قبل تاريخ العمل بالقانون .

- أن يكونوا قد زاولوا مهنة المحاسبة أو المراجعة بمكاتبهم الخاصة مدة ثلاثة سنوات على الأقل قبل العمل بالقانون وأدوا بنجاح الامتحان الابتدائى الذى تعقدة وزارة الاقتصاد .

يلاحظ أنه قد تم تصفيه كل المقيدين فى هذا الجدول عن طريق نقلهم إلى جدول

المحاسبين والمراجعين بشروط خاصة بالتدريب واجتياز الامتحان النهائى بنجاح، الذى كانت تعقده وزارة الاقتصاد حتى أواخر سبتمبر سنة ١٩٥٨ .

الاختصاص المهنى لفئات المحاسبين والمراجعين :

لقد نص القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ على الاختصاصات المهنية لكل من الجداول الثلاثة السابقة كما يلى :

أ) المحاسبون والمراجعون تحت التمرين :

للمحاسب والمراجع تحت التمرين طبقا لنص المادة (٢١) الحق فيما يلى :

١- مراجعة واعتماد ميزانيات وحسابات الشركات المختلفة فيما عدا الشركات المساهمة .

٢- اعتماد حسابات الممولين الخاضعين لضريبة الأرباح التجارية والصناعية الذين لا يزيد رأس مال الواحد منهم على عشرة آلاف جنيه أو لا تزيد أرباحه السنوية عن ألف جنيه وفقا لآخر ميزانية معتمدة أو ربط أقرته مصلحة الضرائب .

٣- اعتماد حسابات الممولين الخاضعين للضريبة العامة على الايراد اذا كان ايراد الواحد منهم لا يجاوز عشرة آلاف جنيه فى العام وفقا لآخر اقرار تم الربط عليه .

٤- الحضور عن هذه الشركات وهؤلاء الممولين أمام مصلحة الضرائب ولجان الطعن وما فى حكمها من جهات الادارة .

وليس للمراجع تحت التمرين الحق فى أن يفتح مكتبا باسمه الخاص ولا يجوز له أن يباشر باسمه عملا من الأعمال الخارجية عن اختصاصه (المحدد أعلاه) الا باسم المحاسب أو المراجع الذى التحق بمكتبه وبطريق النيابة عنه .

(ب) المحاسبون والمراجعون:

تختص هذه الفئة بما يلى :

١- اعتماد ميزانيات وحسابات الشركات جميعا فيما عدا شركات المساهمة التى اشترط

القانون شروطا خاصة بالمحاسب والمراجع الذى له حق اعتماد ميزانياتها وحساباتها الختامية هى كالتالى :

أ) المحاسبين والمراجعين من أعضاء جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية .

ب) الذين اشتغلوا بمكاتبهم الخاصة فى مراجعة حسابات ثلاث شركات على الأقل لمدة لا تقل عن خمس سنوات متتالية قبل العمل بهذا القانون .

جـ) الذين زاولوا المهنة لحسابهم الخاص فى مكتب لمدة لا تقل عن خمس سنوات من تاريخ قيدهم فى سجل المحاسبين والمراجعين .

د) الذين كانوا يزاولون المهنة فى مكتب لحسابهم الخاص ولم تشملهم الفئات الثلاث السابقة، بشرط أن يقدموا طلبا إلى لجنة القيد للترخيص لهم باعتماد ميزانيات الشركات المساهمة .

٢- اعتماد حسابات الممولين الخاضعين لضريبة الأرباح التجارية والصناعية أو للضريبة العامة على الايراد بصفة مطلقة .

٣- الحضور عن الشركات والممولين أمام الضرائب ولجان الطعن وما فى حكمها .

(جـ) مساعدوا المحاسبين والمراجعين :

تتمثل اختصاصات هذه الفئة فيما يلى :

١- لهم نفس حقوق واختصاصات المحاسبين والمراجعين تحت التمرين فيما عدا حق النيابة عن المحاسبين والمراجعين فى أعمالهم الخارجة عن هذا الاختصاص .

٢- يجوز لمساعد المحاسب أن يفتح مكتبا باسمه الخاص على عكس المحاسب تحت التمرين .

ثانيا : التأهيل العملى لمراقب الحسابات [١] :

يعتبر التدريب العملى فى مهنة المراجعة عنصرا هاما، لأن الحياة العملية تتيح

(١) د. محمود شوقى عطا الله، المراجعة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٦ .

فرصة الممارسة الفعلية لأعمال المراجعة والاطلاع على الدفاتر والسجلات المختلفة فى المشروعات المتعددة الأنواع ذات الأنشطة المتباينة ونظم الرقابة الداخلية المختلفة، إلى جانب اتاحة الفرصة للاتصال والاحتكاك بالمشاكل العملية والتعرف على كيفية حلها .

وهذه الأمور بلا شك تساعد على التكوين السليم لشخصية المراجع الكفء وتجعله يستطيع أن يواجه الخدمات التى تطلب منه بعقلية مدربة وتجعله فى موقف القادر على اصدار حكمه فى كل مشكلة بطريقة فعالة وصحيحة، كما تساعده على القدرة على انهاء الأعمال على أحسن وجه وفى أقصر وقت ممكن .

وقد اهتمت المنظمات المهنية منذ الأيام الأولى لانشائها بجانب التأهيل العملى وتدريب الأجيال الجديدة من المحاسبين والمراجعين فوضعت قواعد وشروطا لهذا التدريب لدى مكاتب المحاسبين والمراجعين كما حددت فترات للتدريب لدى مكاتب المحاسبين والمراجعين كما حددت فترات للتدريب تتراوح بين ثلاث وخمس سنوات إلى جانب النجاح فى امتحانات تنظمها للتأكد من وصول الطالب إلى مستوى مهنى معين يجعله قادرا على مزاولة المهنة والانضمام إلى عضويتها .

ونظرا لأهمية التمرين العملى اشترط القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ لنقل اسم المراجع من جدول المحاسبين والمراجعين تحت التمرين إلى جدول المحاسبين والمراجعين أن يكون قد أمضى مدة التمرين المحددة التى لا تقل عن ثلاث سنوات .

كما اشترط القانون أيضا أن يكون التمرين على مزاولة أعمال المحاسبة والمراجعة فعلا بصورة جديدة وبدون انقطاع طوال المدة المقررة له فى مكتب أحد المحاسبين والمراجعين بالسجل، ولاثبات التمرين يشترط تقديم شهادة من المحاسب أو المراجع الذى قضى الطالب فترة التمرين بمكتبه .

وقد استثنى المشرع المصرى من التمرين فى مكتب محاسب أو مراجع خلال الفترة المحددة بعض الفئات التى تقوم بأعمال اعتبرها المشرع مناظرة للتمرين فى مكتب

المحاسب، فنص على أن يحسب من مدة التمرين كل من قضاه الطالب فى وظيفة مساعد مفتش بديوان المحاسبة (الجهاز المركزى للمحاسبات)، أو مساعد مأمور أو مساعد مفتش بمصلحة الضرائب، أو خبير محاسب بوزارة العدل أو مدرس لمادة المحاسبة أو المراجعة فى أحد معاهد التعليم الحكومى، أو رئيس حسابات فى احدى المصالح الحكومية أو المؤسسات المالية أو التجارية أو الصناعية أو التعاونية العامة .

كما أجاز القانون لوزير الاقتصاد أن يضيف بقرارات من عنده وبعد موافقة لجنة القيد ما يراه مناظرا للأعمال المذكورة سابقا والتى أشار اليها القانون صراحة، وقد صدرت قرارات وزارية متعددة باعتبار كثير من الوظائف مناظرة للوظائف السابقة .

ويرى البعض أن المشرع قد أغفل مسألة هامة وهى ضرورة التأكد والاطمئنان إلى المستوى الذى وصل إليه طالب الانضمام إلى أسرة المهنة سواء من الناحية العلمية أو العملية، ويعتقد أنه كان من الأفضل النص على ضرورة التقدم إلى امتحان يعد على فترات دورية بتقدم اليه من أنهى فترة التمرين سواء فى مكتب المحاسب أو فى وظيفة مناظرة، واعتبار اجتياز هذا الامتحان شرطاً أساسياً للقيد بالسجل على أن تتميز هذه الامتحانات بالطابع العملى إلى جانب تميزها بالطابع العلمى، ويقترح أن تقوم بإعداد هذه الامتحانات اما لجنة القيد التابعة لوزارة المالية كما كان متبعاً من قبل فى الولايات المتحدة الامريكية، أو أحد المنظمات المهنية كنقابة المحاسبين والمراجعين، أو جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، أسوه بما هو متبع فى الوقت الحاضر فى أمريكا وبهذا يمكن توفير عنصرى التأهيل العلمى والعملى لمراقب الحسابات طبقاً لقواعد محددة ودقيقة بحيث تضمن عدم انضمام أى طالب لأسرة المهنة الا اذا كان على المستوى المطلوب من الكفاءة حفاظاً على كرامة المهنة واعضائها .

وقد استجابت الجمعية المصرية للمحاسبين والمراجعين لهذا الرأى وتقوم الآن بإجراء اختبارين متوسط ونهائى لراغبى الانضمام للمهنة .

الفصل الثانى

الصفات الشخصية والأخلاقية للمراجع

ان مزاولة أية مهنة تتطلب ضرورة توافر قد معين من التأهيل العلمى - وهى الدرجة الجامعية الأولى(بكوريوس محاسبة) والتدريب العملى وأحيانا اجتياز امتحانات جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية - يجب أن يتمتع المراجع بمجموعة من الصفات الشحصية والأخلاقية ليحقق النجاح فى مهنة المراجعة ومن أهم هذه الصفات :

أولا: الصفات الشخصية للمراجع:

تستمد هذه الصفات من استعداد المراجع الطبيعى لها مع تأهيله العملى وخبرته العملية التى نتجت عن الممارسة المستمرة والاحتكاك الدائم بالجمهور أثناء حياته المهنية ومن أهم الصفات الشخصية التى يجب أن يتمتع بها المراجع هى :

١- **الدقة** : يجب أن يكون المراجع دقيقا فى عمله فلا يوافق على أية عملية الا اذا اقتنع بصحتها بدرجة معقولة لا تصل إلى التزمت، كذلك لا يهمل فى تتبع أى موضوع حتى لو كان بسيطا اذ قد يظهر عند الفحص الدقيق المتعمق نتائج خطيرة .

٢- **الحذر** : يجب على المراجع أن يكون حذرا فى تصرفاته - ومقدارا للمسئولية الملقاة على عاتقه، وأن يبذل المهارة المعهودة ، وأن يحسن اختيار مساعديه الذين يعتمد عليهم فى تنفيذ اجراءات عملية المراجعة . وفى هذا الخصوص ينص دستور المهنة على الآتى : «يحكم مسئولية المراجع فى تنفيذ حرصه وعنايته وبذله المهارة المعقولة فى حدود القواعد والمبادئ المتعارف عليها أو الموصى بها، وفى نطاق ظروف المنشأة، بالاضافة إلى حسن اختياره وتوجيهه لمعاونيه ومندوبيه الذين يعتمد عليهم فى تنفيذ تلك المهمة» .

٣- **القدرة على التركيز** : يجب على المراجع أن يكون قادرا على التركيز فى عمله وأن يتحلى بالصبر، وألا يجعل الملل يتسرب إلى نفسه أثناء آدائه لواجباته حتى لا تصبح

عملية المراجعة عملية روتينية تتم بشكل آلى، ويجب على المراجع ألا يداع أى صعوبات تقف فى طريق عمله وتمنعه من آداء المراجعة على أحسن وجه .

٤- **القدرة على اصدار الحكم الصحيح :** يجب على المراجع أن يكون قادرا على اصدار الحكم الصحيح عن الوقائع التى تصادفه والأشخاص الذين يتعامل معهم فى المنشآت. كما يجب أن يكون المراجع قادرا على وزن الأمور وبالنسبة لبعض العمليات التى لها من الأهمية النسبية ما يستدعى الفحص الخاص .

٥- **القدرة على تحديد نطاق اختصاصه :** يجب أن يكون قادرا على تحديد نطاق اختصاصه فلا يخرج عن نطاق عمله سواء أثناء القيام بالعمل، كما لو طلب فحص السياسة المالية للمنشأة فليس ذلك من اختصاصه، كذلك ليس مطلوبا منه نقد سياسة المنشأة فى تعيين الموظفين حيث تدخل مثل تلك الأمور فى نطاق المراجعة الادارية .

وقد أعطى دستور المهنة مثالا لخروج المراجع عن دائرة اختصاصه فذكر أن المراجع «يعتبر مخلا بآداب وسلوك المهنة اذا سمح أن يقرن اسمه بتقديرات أو تنبؤات لنتائج عمليات مستقبلة بطريقة قد تحمل على الاعتماد بأنه يشهد بصحة هذه التقديرات أو التنبؤات» .

ثانياً: الصفات الأخلاقية للمراجع :

هذه الصفات الأخلاقية تنشأ مع الشخص مع تربيته تربية اجتماعية سليمة فى الأسرة، وفى مراحلة التعليمية المختلفة - وكذلك التشبع بالصفات الأخلاقية لمن سبقوه فى مزاولة هذه المهنة، ومن أهم الصفات الأخلاقية التى يجب أن تتوافر فى مراجع الحسابات .

١- **الأمانة :** يجب أن يكون المراجع أمينا على أسرار المنشأة التى يراجع حساباتها وقد اهتم دستور المهنة بهذه الناحية، وفيما يلى نتعرض لأهم المواد الخاصة بالأمانة المهنية الواردة بدستور مهنة المحاسبة والمراجعة .

حيث تنص المادة (١٤) من دستور المهنة على أن المراجع يعتبر مخلا بالأمانة المهنية فى الحالات الآتية :

أ- اذا لم يكتشف عن حقيقة مادية علمها أثناء تأديته مهمته، ولا تفصح عنها الأوراق التى يشهد بصحتها، اذا كان افصاحه عن هذه الحقيقة أمرا ضروريا، حتى لا تكون هذه الأوراق مضللة لمن يطلع عليها .

ب- اذا لم يذكر بتقريره ما علمه من تحريف أو تمويه فى هذه الأوراق .

جـ- اذا اكتفى فى تقريره بالاشارة إلى قيام أشخاص بجرد أو تقويم الأصول، فى وقت توفر لديه الشك فى نوايا هؤلاء الأشخاص أو كفايتهم، ولم يقم بتحقيق هذا الجرد أو التقويم أو يورد بشأنه تحفظا خاصا .

د- اذا أبدى رأيا بالرغم من عدم حصوله على البيانات الكافية لتأييد هذا الرأى ولم يشر إلى ذلك فى تقريره .

هـ- اذا وقع تقريرا برأى عن حسابات لم تفحص بمعرفته أو بمعرفة مندوبيه تحت اشرافه، أو بمعرفة زميله المشترك معه فى عملية المراجعة .

٢- النزاهة : يجب على المراجع أن يكون نزيها، أى مراعيا لجميع المصالح التى يتعلق بها عمله، بحيث لا ينحاز لمصلحة طرف على حساب طرف آخر ومن ذلك مصلحة العميل الذى يراجع حساباته، ومصلحة من يستفيد بالتقرير فى أعماله واتخاذ قراراته مثل البنوك والمستثمرين والدائنين وزملائه فى المهنة .

وفيما يلى النصوص التى وردت بدستور المهنة والمتعلقة بهذه الناحية : يعتبر المراجع مخلا بآداب وسلوك المهنة فى الحالات الآتية :

أ- اذا وقع على بيانات تتعلق بمنشأة له مصلحة شخصية فيها دون أن يشير صراحة إلى وجود هذه المصلحة .

ب- اذا لجأ إلى التأثير على موظفى أو معاونى زميل له ليتركوا خدمة هذا الزميل ويلتحقوا بخدمته . ولكن يجوز له أن يلحق بخدمته من يلجأ اليه طالبا ذلك بعد اخطار الزميل الآخر بذلك .

وحتى تتحقق صفة النزاهة والشرف لدي المراجع يجب أن تكون له شخصيته المستقلة، بحيث لا يخضع الا لسلطان واجبه وضميره، وأن يكون له شخصيته الذاتية التى تجعله لا يتأثر بالآخرين، ولا يقبل التعرض لأى ضغط من أية جهة مهما كانت الأسباب .

٣- الكياسة : يجب أن يتصف المراجع بالكياسة، وهذه الصفة تبدو فى أكثر من موضع .

- وذلك من خلال تعامله مع موظفى المنشأة التى يراجع حساباتها ويتصف بحسن المعاملة معهم، حتى يستطيع أن يحصل على المعلومات والايضاحات التى يراها ضرورية لأداء مهمته على خير وجه .

- كذلك من الكياسة أن يكون المراجع واقعيا فى تصرفاته مقدرا للظروف والملابسات المحيطة بالمنشأة .

- كذلك من الكياسة أن يكون لبقا فى توجيه أسئلته واستفساراته للمديرين وأعضاء مجلس الادارة فلا يتملق لهم . ولا يتصور نفسه أنه أفضل منهم فيلقى عليهم الأوامر فالتعاون والتفاهم ضرورى لاستخلاص الحقائق على بعض الأحداث أو العمليات أو القرارات التى اتخذتها الادارة .

ونظرا لأهمية الصفات الأخلاقية للمراجع فقد نص القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ الخاص بتنظيم مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة على الآتى :

« يشترط للقيد فى السجل العام للمحاسبين والمراجعين أن يكون الطالب حسن السمعة، لم تصدر عليه أحكام قضائية أو قرارات تأديبية ماسة بالشرف، فاذا رفض الطلب لسوء سمعة الطالب، فلا يجوز له اعادة طلبه الا بعد مضى خمس سنوات من تاريخ رفض طلبه اذا أثبت حسن سمعته طوال هذه المدة، كما يجوز له اعادة الطلب بمجرد رد اعتباره بحكم قضائى .

الفصل الثالث

استقلال مراجع الحسابات

سبق أن أوضحنا أن المهمة الرئيسية لمراجع الحسابات هى فحص الدفاتر والسجلات ونظم الرقابة الداخلية الموجودة بالمنشأة التى يتولى مراجعة حساباتها بهدف ابداء رأيه الفنى المحايد فى البيانات الواردة بالقوائم المالية، والحكم عليها من حيث مدى صحتها ودقتها والاعتماد عليها، ومن حيث مدى دلالتها على حقيقة نتيجة الأعمال والمركز المالى للمشروع الذى خضعت أعماله للمراجعة .

ولكى يتمكن المراجع من ابداء رأيه الفنى فإنه يجب أن يتأهل علميا وعمليا وأن يلتزم بقواعد معينة ومستوى معين من الآداء وهو ما سبق أن تناولناه فى مجال التأهيل العلمى والعملى للمراجع أما فيما يتعلق بالرأى المحايد فإن الحياد لا يمكن توفره الا اذا توفر قدر كاف من الاستقلال للمراجع فى عمله بحيث لا يخضع لأى ضغط أو يتعرض لأية تبعية أثناء قيامه بآداء واجباته .

ونظراً لاهميه موضوع استقلال المراجع فقد قام المعهد الأمريكى للمحاسبين المعتمدين بأنشاء مجلس معايير استقلال المراجع فى سنه ١٩٩٦ Independence Standards Board، هذا المجلس يتولى اصدار معايير تتناول القضايا المختلفه لاستقلال المراجع وهذه المعايير يلتزم بها أعضاء المعهد الممارسين للمهنة .

كما قام المعهد الامريكى أيضاً بانشاء لجنه للرد على اسئله واستفسارات المراجعين من خلال الانترنت، على أن تكون اجابه هذه اللجنة ملزمه للمراجع فيما يتعلق بالقضايا الشائكه المحيطه بموضوع الاستقلال .

وقد أوصى المعهد الامريكى للمحاسبين المعتمدين بضرورة اتجاه المراجع إلى اللجنة المشار اليها قبل تورطه فى ايه أعمال تشوب استقلاله سواء فى المظهر أو الجوهر والا تعرض المراجع إلى عقوبات تصل إلى الوقف عن العمل لمدة سته ٦ شهور أو سحب ترخيص مزاولة المهنة.

مفهوم الاستقلال وأهميته :

يتمتع مراجع الحسابات بظاهرة الاستقلال اللازمة لابداء الرأى المحايد فى تقريره كما أنه يعمل بحريسة بعيدا عن أى خضوع أو اشراف أو تبعية لادارة المشروع.

وقد اختلفت وجهات نظر المحاسبين حول تحديد ماهية الاستقلال ومدلوله، وكان من نتيجة ذلك أن ظهر رأيان متعارضان فى هذا الخصوص، وفيما يلى نناقش هذين النوعين من المقومات:

١ - المقومات الذاتية لاستقلال المراجع:

يرى أنصار هذا الرأى أن استقلال مراجع الحسابات يعتبر «مسألة ذاتية» تتعلق به وحده، أى أنه مسألة ذهنية مستقلة حيث أن شعوره وتفكيره بالاستقلال يجعله يتصرف بحرية شخصية كاملة، وهذه الحقيقة وحدها تجعل المراجع يتمتع بدرجة كبيرة من الاستقلال، ويرى أصحاب هذا الرأى أنه ما دام الأمر كذلك فلا يمكن وضع معايير محددة ومقاييس ثابتة للاستقلال يلتزم بها المراجع، وانما يكفى توفير الاستقلال الذهنى له فقط حتى يستطيع أن يحكم على الأشياء بحرية تامة وأن يبدى رأيه فى الأمور المعروضه عليه . وهذا المدخل أخذت به المدرسة الأمريكية فى بداية الأمر .

(٢) المقومات الموضوعية لاستقلال المراجع :

أما أنصار هذا الرأى فيرى أصحابه أن استقلال مراقب الحسابات ينظر اليه على أنه «مسألة موضوعية» حيث يجب ألا يترك على أنه مسألة ذهنية تتعلق بشخصية المراجع، وانما يجب أن توضع قواعد وحدود لكل ناحية، ويلتزم المراجع بهذه القواعد فى كل وقت حتى يمكن وضع مقاييس ومعايير لكل حالة وبالتالى تتحدد المسئولية، ويرى أصحاب هذا الرأى أنه مهما اختلفت الظروف فإن مراجع الحسابات بشر معرض لأن ينحاز بطبيعته ولأى سبب من الأسباب إلى طرف من الأطراف اذا ما نشأت علاقة بينهما، أما اذا وضعت القواعد الايجابية المحددة فإنه سوف يلتزم بها فى النهاية وبذلك يمكن أن نضمن نتائج محددة لأعماله، وتزداد ثقة المجتمع فى خدماته . وقد أخذت المدرسة

الانجليزية هذا المدخل، وفى مصر تأثرا بالمدرسة الانجليزية اتجه المشرع فى قانون الشركات رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ بالمدخل الثانى وسايره فى ذلك القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ .

وكلا المفهومين صحيح ويعبر عن وجهة نظر سليمة، فالمراجع عند ممارسته لواجبه فى ابداء الرأى الفنى والحكم على الأشياء يحتاج إلى قدر كبير من الحرية والاستقلال الذهنى حتى لا يتأثر بأى عوامل أو ضغوط من جانب معين، كذلك فإن هناك بعض الظواهر الأساسية للاستقلال التى لا غنى عنها للمراقب وتؤثر بطبيعة الحال على مدى حياده وابدائه الرأى الحر، مثل اجراءات تعيينه وعزله وتحديد أتعابه وحظر اشتغاله بأى عمل آخر وتفرعه لمهنته، وهذه الظواهر أو العوامل كلها من الممكن أن تصاغ اجراءاتها فى شكل قواعد منظمة أو أن يتتفق عليها وتكون فى شكل عرف وتقوم المنظمات المهنية بتعديلها من وقت لآخر حتى تتلائم مع الظروف المتغيرة .

لذلك يمكن القول أن مسألة استقلال المراقب هى مسألة ذاتية وموضوعية فى نفس الوقت، فهو يتمتع باستقلال نفسى ولكن فى حدود القواعد والمعايير التى يكفلها دستور المهنة، أى أن كلا منها يستخدم لمواجهة ظروف واحتياجات معينة، وسوف نتعرض للقواعد الموضوعية التى وضعها المشرع بالنسبة لكل ركيزة من ركائز الاستقلال .

ركائز استقلال المراجع :

تتمثل مظاهر استقلال مراجع الحسابات فيما يلى :

أولاً : تعيين المراجع .

ثانياً : عزل المراجع .

ثالثاً : أتعاب مراجع الحسابات .

رابعاً : حظر اشتغال المراجع بأعمال أخرى .

خامساً : حقوق وواجبات المراجع .

أولا : تعيين المراجع :

يقوم صاحب المنشأة الفردية أو الشركاء في شركات الأشخاص بتعيين مراجع الحسابات ولهم مطلق الحرية في ذلك ولكن يجب أن يكون الاتفاق بينهما وبين المراجع مكتوبا وموضحا به نطاق المراجعة والمدة التي تشملها ومحددا فيه حقوق وواجبات وأتعاب المراجع، وذلك لأن المراجعة في هذه الحالات ليست دائما مراجعة كاملة كما هو الحال في شركات الأموال .

أما بالنسبة للشركات المساهمة وشركات التوصية بالاسهم نجد أن العرف جرى على تعيين مراقب للحسابات في الشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم الا أن الأحكام المتصلة بمراقبة الحسابات لم تفصل بشكل منظم الا بعد صدور القانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤، ولقد نصت المادة ٥١ من هذا القانون صراحة على أن «يكون لشركة المساهمة مراجع حسابات أو أكثر من الأشخاص الطبيعيين «وبالنسبة لشركات التوصية بالاسهم يستفاد من المادة ٥٥ أن حكم المادة ٥١ يسرى عليها أيضاً وبذلك يكون تعيين المراقب الزاميا في هذه الشركات شأنها شأن شركات المساهمة وسلطة تعيين مراقب الحسابات تنحصر في الجمعية العمومية والتي لا يجوز لها تفويض مجلس الادارة في ذلك، غير أنه فيما يتعلق بالمراقب الأول فإن مؤسسي الشركة يتولون تعيينه ويقوم المراقب بمهمته في هذه الحالة لحين انعقاد أول جمعية عمومية، وكذلك في حالة خلو منصب المراقب لأى سبب كالوفاة أو اعتزال المراجع ... الخ يتعين على مجلس الادارة اتخاذ اجراءات تعيين المراقب فورا، وتتلخص هذه الاجراءات في دعوة الجمعية العمومية التي عليها أن تمارس حقها .

وفي الشركات ذات المسئولية المحدودة نجد أن القانون لم يذكر صراحة الزام هذه الشركات بتعيين مراجع للحسابات بها الا أنه بالرجوع إلى قانون الشركات بالنسبة لهذا النوع وهي التي نص على ألا يزيد عدد الشركاء عن خمسين شريكا ولا تتجاوز مسئولية الشريك فيها عن حصته في رأس المال، ولا يقل رأسمالها عن ١٠٠٠ جنيه وأن يقسم رأس المال حصصا متساوية لا تقل الحصة عن عشرين جنيها، واذا كان عدد الشركاء أكثر

من عشرة وجب أن يعهد بالرقابة إلى مجلس يكون من ثلاثة على الأقل من الشركاء ، ويكون للشركاء غير المديرين ما للشركاء المتضامنين من رقابة .

وتصدر قرارات الشركاء فى جمعية عمومية بأغلبية الأصوات وتتبع فى دعوة الجمعية العمومية للانعقاد والمداولات القواعد المقررة بالنسبة إلى الشركات المساهمة، وتنطبق الأحكام الخاصة بإجراء الجرد والميزانية فى شركات المساهمة على الشركات ذات المسئولية المحدودة .

وبالرجوع إلى قانون الضرائب نجد أنه يلزم باعتماد اقرار الممول سواء كان منشأة فردية أو شركة أشخاص أو شركة أموال عدا الشركات المساهمة ... الخ من محاسب أو محاسب تحت التمرين .

نجد أن تعيين مراقب للحسابات فى مثل هذا النوع من الشركات مسألة الزامية ويتم تعيينه عن طريق الجمعية العمومية التى تحدد أتعابه وحقوقه وواجباته .

خلاصة القول فإن تعيين مراقب الحسابات فى الشركات المساهمة والتوصية بالأسهم وذات المسئولية المحدودة يكون من سلطة الجمعية العمومية وهو اجبارى، أما فى المنشآت الفردية وشركات الزشخاص فيتم تعيينه عن طريق أصحاب المشروع وهو اختيارى ما لم يتعارض مع قوانين الضرائب، ومن الملاحظ أن تعيين المراجع يتم بواسطة أصحاب المنشأة وليس بواسطة الادارة حتى لا يكون المراجع تابع للموظفين أو مجلس الادارة .

وفى حالة تعيين أكثر من مراجع للحسابات بشركة واحدة تكون مسئولية المراجعين تضامنية فيما بينهم حتى لو اتفقوا على أن يقوم كل منهم بجزء معين فى عملية المراجعة فالمسئولية تضامنية .

وعند وجود فرع للشركة بالخارج تقوم الجمعية العمومية بتعيين مراجع للحسابات لهذا الفرع محلى بناء على اقتراح القائمين بادارة الفرع بالخارج ويرسل تقريره إلى المركز الرئيسى بمصر. ويقوم مراجع المركز الرئيسى بفحص التقارير الواردة من الخارج ليضمها لحسابات المركز الرئيسى، ولابد أن يذكر فى تقريره أنه اعتمد على التقارير الواردة من الخارج ليخلى مسئوليته .

أما بالنسبة للمراجع فى القطاع العام :

تنظم عملية المراجعة فى شركات وهيئات ومؤسسات القطاع العام القانون رقم ٤٤ لسنة ١٩٦٥ ومن نصوص مواده يستفاد ما يلى :

١- قضى فى مادته الثانية بأن ينشأ بكل مؤسسة هيئة من المؤسسات العامة والهيئات التى تمارس نشاطا اقتصاديا ادارة تختص بمراقبة حسابات المؤسسة أو الهيئة وما يتبعها من شركات ومنشآت وجمعيات تعاونية وفحص ميزانياتها ومراكزها المالية وحساباتها الختامية وابداء الملاحظات بشأن سلامة نظامها المحاسبى وصحة دفاترها وسلامة اثبات وتوجيه العمليات فيها بما يتفق مع الأصول المحاسبية السليمة فى تحقيق النتائج المالية .

٢- وتنص المادة السابعة بأن يكون تعيين مديرو هذه الادارات ونوابهم ومراقبوا الحسابات بقرارات جمهورية بناء على اقتراح رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات . وبصدور القانون رقم ٤٤ لسنة ١٩٦٥ أصبح جميع أفراد الجهاز الفنى فى ادارات مراقبة الحسابات من الموظفين العموميين وتصرف مرتباتهم من ميزانية الوحدة ألتى يراجعون حساباتها. ولما كان هذا الوضع قد يؤثر على استقلالهم لذلك حرص المشرع كل الحرص على توفير الضمانات الكافية التى تكفل حيادهم واستقلالهم فقد وضع المشرع الضمانات التالية :

أ- ليس للمؤسسة أو الهيئة التابعين لها أية سلطة أو دور فى ترشيحهم أو تعيينهم، وانما يتم الترشيح بمعرفة رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات ويتم التعيين بقرازات جمهورية .

ب- لا يجوز ندبهم للعمل بادارات أخرى بالمؤسسة أو الهيئة .

جـ- لا يجوز نقلهم إلى أى ادارة أخرى الا بموافقتهم المسبقة على النقل .

د- تتم جميع ترقياتهم وعلاواتهم ونقلهم بمعرفة الجهاز المركزى للمحاسبات بالطريقة التى قررها القانون .

هـ- يتم صرف المكافئات والأجور الاضافية لهؤلاء الموظفين الفنيين بقرار من رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات (أو من يفوضه) وفقا للقواعد التى يقررها فى هذا الشأن.

ثانيا : عزل المراجع :

اتضح لنا مما تقدم أن تعيين مراجع الحسابات أما أن يتم عن طريق الجمعية العمومية للمساهمين فى شركات الأموال أو أصحاب المنشأة الفردية أو شركات الأشخاص، وعلى ذلك تكون سلطة عزل المراجع نابعة من الجهة التى لها حق تعيينه، ولقد نص قانون الشركات المصرى على اجراءات معينة يلزم اتباعها عند تغيير مراجع الحسابات، ويمكن أن نلخصها فى أن يتقدم المساهم صاحب الاقتراح بتغيير مراجع الحسابات باخطار للشركة برغبته فى التغيير موضحا به أسباب ذلك، على أن يقدم الاقتراح قبل انعقاد الجمعية العمومية بعشرة أيام على الأقل. ويتعين على الشركة اخطار المراجع فورا بنص الإقتراح وأسبابه، وقد أعطى القانون للمراجع الحق فى أن يناقش الاقتراح فى مذكرة كتابية تصل إلى الشركة قبل انعقاد الجمعية العمومية بثلاثة أيام على الأقل. وعلى مجلس الادارة تلاوة هذه المذكرة على الجمعية التى يحق للمراجع أن يحضرها ليتولى الرد على الاقتراح وأسبابه شخصيا قبل أن تتخذ الجمعية قرارها فى شأن تغييره .

ومن هنا يمكن القول بأن القانون قد كفل للمراجع الاستقلال حيث أعطى له حق الدفاع عن نفسه فقد يكون أمر عزل المراجع راجعا إلى خلافات شخصية مع المديرين أو بسبب تمسك المراجع بالمحافظة على حقوق المساهمين وقد يكون فى ذلك تعارض مع مصالح مجلس الادارة أو لأسباب شخصية، وفى حالة العزل وفقا لرغبة المراجع فلابد من توضيح الأسباب .

أما فى الشركات القطاع العام فقد كفل القانون رقم ٤٤ لسنة ١٩٦٥ استقلال مراجع الحسابات سواء فى عملية تعيينه أو عزله، فنجد أن المادة السابعة من هذا القانون تنص على أن رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات يقترح تعيين مديرى الادارات، ونوابهم ومراقبى الحسابات ومتى تمت الموافقة على هذه الاقتراحات يصدر بالتعيين قرارات جمهورية ولكن المشرع سكت ولم يشر إلى أن لرئيس الجهاز سلطة عزل المراجع الا أنه يمكن استنتاج أن العزل، لأن الجهة التى تملك التعيين هى التى تملك العزل، والتعيين فى هذه الحالة انما كان بالقرار الجمهورى الذى يؤيد أو يرفض الاقتراح الذى أجراه رئيس الجهاز .

ثالثاً : أتعاب مراجع الحسابات :

يتم تحديد أتعاب المراجع بالاتفاق بينه وبين من يعينه، ففى المنشأة الفردية وشركات الأشخاص غالباً ما يتم الاتفاق بين المراجع وأصحاب المنشأة على الأتعاب مقدما وينص على ذلك فى العقد المبرم بينهم، خاصة أن عملية المراجعة فى مثل هذه المنشآت لا تخرج عن العمليات التقليدية .

ولكن فى حالة عدم الاتفاق مقدما على الأتعاب .. أوضحت الاجابة على هذا التساؤل المادة ٣٣ من قانون انشاء نقابة المحاسبين اذ تنص على ما يلى :

«اذا لم تكن قيمة الأتعاب متفقا عليها بين صاحب العمل وعضو النقابة لا يجوز لأيهما أن يرفع الأمر إلى القضاء قبل عرضه على مجلس النقابة، ويجب على المجلس أن يصدر أمرا بتقدير الأتعاب خلال ستين يوماً من تاريخ تقديم طلب بذلك اليه، والا جاز الالتجاء إلى القضاء، ولا يمنع ذلك من اتخاذ الاجراءات التحفظية التى يراها كل منهما ضرورية للمحافظة على حقوقه» .

ولعضو النقابة ولصاحب العمل حق التظلم فى أمر تقدير الأتعاب الصادر من مجلس النقابة خلال العشرة أيام التالية لاعلانه به، وذلك بتكليف أحدهما الآخر بالحضور أمام المحكمة المختصة .

ويجوز الطعن فى الأحكام الصادرة فى التظلم بجميع أوجه الطعن ما عدا المعارضة.

واذا انقضى الموعد المحدد ولم يرفع التظلم من أمر التقدير يصدر بتنفيذه أمر من رئيس المحكمة المختصة .

أما فى الشركات المساهمة فإن الجمعية العمومية هى التى تحدد أتعاب مراجع الحسابات، ولا يجوز تفويض مجلس الادارة فى ذلك طبقاً لنص المادة ٥١ من القانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ (قانون الشركات) ويستثنى من ذلك مراجع الحسابات الذى يعينه مؤسسو الشركة ويحددون أتعابه لحين انعقاد أول جمعية عمومية .

ومن هنا يمكن القول بأن القانون قد كفل استقلال مراجع الحسابات، فالجمعية العمومية هى التى لها حق تعيينه وسلطة عزله وهى التى تحدد أتعابه وبالتالى يكون بعيدا عن سطوة مجلس الادارة .

الا أن القانون عاد أباح للجمعية العمومية أن تفوض مجلس الادارة نيابة عنها فى تحديد أتعاب مراجع الحسابات بشرط الا تتعدى الحد الأقصى الذى تحدد بالجمعية العمومية، وهذا لا شك ليس فى صالح توفير الاستقلال لمراجع الحسابات فالتفاوض فى النواحى المالية من جهة مجلس الادارة مع المراجع قد تجعله يشعر بمدى السيطرة التى يمكن أن يفرضها عليه المجلس .

أما فى شركات القطاع العام فإن المراجع موظف فى ادارة مراقبة حسابات الشركات فى المؤسسة أو القطاع، وأن ترتيب الوظائف يحكمه لائحة يضعها رئيس الجهاز طبقا لنظام العاملين فى مؤسسات الدولة .

بعد بيان الجهة التى تحدد أتعاب المراجع نتناول فيما يلى :

معايير تحديد أتعاب مراجع الحسابات وذلك لأن هذه الأتعاب لا تحدد جزافا وانما ترجع إلى معايير معينة يجب وضعها فى الحسبان حتى لا تضر بسمعة المراجع فى حالة قبوله أتعاب أقل من الواجب الحصول عليها أو لا تكون مبالغاً فيها ومن هذه المعايير أو العوامل ما يلى [1] :

١- وقت الموظفين المخصص للعملية :

(أى الفترة التى تستغرقها عملية المراجعة) فمثلا تختلف أتعاب المراجعة الكاملة عن المراجعة الجزئية .

٢- توقيت انجاز العملية :

من البديهى أن المراجع سيكون مستعدا لتقاضى أتعاب قليلة اذا كان انجاز العملية سيتم خلال فترة ركود العمل بمكتبه وبالعكس فإنه يطالب بأتعاب أكبر نسبيا اذا كان تنفيذ العملية سيتم فى فترة ضغط العمل .

٣- قدم أو حداثة العمل :

عادة يراعى العميل الجديد الذى بدأ فى مزاولة نشاطه عند تحديد الأتعاب خاصة وأنه من المتوقع أن يزدهر نشاطه مستقبلا ويمكن عندئذ زيادة الأتعاب .

٤- درجة صعوبة والخبرة والمهارة الفنية المطلوبة .

٥- مدى مسئولية المراقب بخصوص العملية : فمثلاً يعطى المسئولية مراجع الحسابات عند اعداد تقريره على نشرة الاكتتاب الوزن الأكبر فى تحديد الأتعاب عن أى عملية مراجعة عادية .

٦- قيمة الخدمة بالنسبة للعميل :

هناك بعض العمليات تستدعى التنقل والاقامة خارج المدينة أو تحتاج لعمليات تشغيل على الآلة الحاسبة والكاتبة، مما يستدعى ضرورة أخذ هذه التكاليف فى الحسبان عند تحديد أتعاب المراجعة .

الاخلال بآداب وسلوك المهنة فيما يتعلق بالأتعاب :

ويجب على المراجع ألا يخالف سلوك وآداب المهنة فى تحديد أتعابه وعليه ألا يدخل فى مناقصات على الاتعاب أو يعطى جزء من أتعابه كعمولة أو سمسرة مقابل الحصول على عمليات يقوم بها لأن ذلك يعتبر اخلالا بسلوك وآداب المهنة . ويجب على المراجع ألا يقبل أتعاب عن عمل يقوم به زميل آخر اذا كانت هذه الاتعاب تقل بدرجة ملحوظة عن أتعاب هذا الزميل دون سبب مقبول .

رابعاً: حظر اشتغال المراجع بأعمال أخرى :

يرتبط استقلال المراجع بعدم اشتغاله بأعمال أخرى قد تؤثر على استقلاله وتجعله تابعاً للادارة التى من المفروض أن يراجع أعمالها ويبدى رأيه فى مدى صحتها ودلالتها عن الحقيقة لذلك فإن القوانين الخاصة بتنظيم المهنة وقوانين الشركات قد نصت على بعض

الأعمال التى لا يجب أن يجمع بينها المراجع وبين مهنته وذلك أما للمحافظة على كرامة المهنة أو لحماية استقلال المراجع .

وللمحافظة على كرامة المهنة فقد نصت المادة ٢٧ من قانون تنظيم المهنة أنه « لا يجوز لمن قيد اسمه فى السجل العام للمحاسبين والمراجعين الاشتغال بمهنة أخرى أو القيام بأى عمل تجارى الا بعد الحصول على ترخيص بذلك من لجنة القيد » .

ولقد أصدرت لجنة القيد تفسيرا لهذه المادة مضمونه أن مهنة المحاسبة والمراجعة لا تتعارض مع مزاولة الأعمال الآتية :

١- التدريس بكليات التجارة على شرط الحصول على ترخيص بذلك .

٢- مهنة وكلاء البراءات .

٣- الوكالة عن الدائنين (السنديك) .

٤- منفذى الوصايا والأمناء .

٥- الوكالة عن الغير فى ادارة الأعمال .

٦- سكرتارية مجلس ادارة الشركات الأجنبية التى لها نشاط فى مصر .

وبالنسبة لحماية استقلال المراجع نصت المادة ٥٢ من قانون الشركات على أنه لا يجوز أن يكون المراجع فى الوقت نفسه :

أ- تأسيس الشركة، أو عضوا بمجلس الادارة أو مشتغلا بصفة دائمة بأى عمل فنى أو ادارى أو استشارى فى الشركة .

ب- شريكا أو موظفا لدى أحد الأشخاص المذكورين فى (أ) - أو من ذوى قرباه حتى الدرجة الرابعة .

موقف المراجع من الأعمال الاستشارية :

قد يطلب من المراجع القيام ببعض الأعمال الاستشارية مثل تنظيم الحسابات أو معالجة المشاكل الضريبية أو تقديم استشارات تتعلق بالسياسات التخطيطية وذلك إلى جوار عمله بالمراجعة .

ولقد اختلفت الآراء بالنسبة للاثار المترتبة على القيام بهذه الأعمال وانقسمت إلى معارضين وفى رأيهم أن قيام المراجع بالأعمال الاستشارية يضعه فى موقف التابع بالنسبة لادارة المنشأة مما يؤثر على استقلاله عند قيامه بعملية المراجعة خاصة اذا كانت أتعاب العمليات الاستشارية مبالغ كبيرة، ولذلك فهم يروا عدم قيام المراجع بمثل هذه الأعمال ولقد أيد أصحاب هذا الرأى القانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ الذى يمنع المراجع من القيام بمثل هذه الأعمال بصفة دائمة حتى لا تكون هناك تبعية الوظيفة فى الشركة، وبالتالى فليس هناك حظر للعمل بصفة مؤقتة .

أما المؤيدون لقيام المراجع بمثل هذه الأعمال الاستشارية بجانب عمله كمراجع للحسابات يروا أنه لا توجد علاقة بين المراجعة والأعمال الاستشارية لذلك يجيزوا الجمع بين الاثنين حيث يقوم المراجع بالأعمال الاستشارية بصفته محاسبا متخصصا وفنيا وليس على أنه مراقب حسابات . ويؤيد ذلك فتوى الهيئات القضائية [١] فى الرد على مجمع المحاسبين القانونيين بانجلترا سنة ١٩٤٨ حيث أفتت بالآتى :

« أن قيام المراقب بتقديم استشارات مالية للشركة لا يعدو اشتغالا بعمل فنى أو استشارى بها، الا اذا كان المراقب فى تأديته لهذه الخدمات خاضعاً لا شراف الشركة» .

ويرى البعض الآخر [٢] أن كلا الرأيين متطرفا إلى حد ما ويمكن للمراجع القيام بالأعمال الاستشارية بجانب عمله كمراجع لحسابات الشركة بشروط أهمها :

١- أن تكون هذه الأعمال واضحة ومنفصلة عن عملية المراجعة .

٢- أن تحدد لها أتعاب منفصلة وأن يكون لها تقارير منفصلة عن تقارير المراجعة .

٣- أن يؤدى المراجع هذه الأعمال الاستشارية بصفته محاسباً متخصصا وليس مراجعاً .

٤- أن تتم هذه الأعمال فى أوقات أخرى من السنة غير الأوقات المخصصة لعملية المراجعة.

(١) د. عبد المنعم محمود عبد المنعم، أصول المراجعة، مرجع سابق، ص٣٨١ .
(٢) أ.د. محمود شوقى عطا الله، مرجع سابق .

٥- ألا تؤدى هذه الأعمال بصف دائمة وهذا ما أخذ به المشرع المصرى فى المادة ٥٢ من القانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ كما سبق القول .

خامساً : حقوق وواجبات المراجع :

بينت المواد ٥١، ٥٢، ٥٣ من القانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ (قانون الشركات) حقوق وواجبات المراجع فى الشركات المساهمة ويمكن أن تنطبق شروط هذه المواد فى المنشآت الفردية وشركات - الأشخاص وغيرها - خاصة اذا كانت عملية المراجعة المكلف بها المراجع مراجعة كاملة وغيرمحدودة من قبل العميل بأى حدود .

وعلى ذلك يمكن تحديد الحقوق الرئيسية للمراجع فيما يلى :

١- **حق الاطلاع فى كل وقت على جميع دفاتر الشركة وسجلاتها ومستنداتها** ، وهذا الحق مكفول للمراجع فى أى وقت، ولكن جرت العادة أن يتصل المراجع بادارة الشركة قبل حضوره اليها لتجهيز ما يحتاج اليه من دفاتر وسجلات ووضع الموظفين اللازمين تحت تصرفه فى الأوقات المناسبة منعا لتعطيل أعمال الشركة، الا أنه يمكن للمراجع فى الحالة التى يشتبه فيها وجود غش أو تلاعب أن يحضر إلى الشركة دون اخطار سابق، وله الحق فى الاطلاع على كافة الدفاتر سواء ما كان منها قانونيا أو احصائيا أو اية دفاتر أخرى .

٢- **حق طلب البيانات والايضاحات التى يرى ضرورة الحصول عليها لأداء مهمته** : وهذا الطلب يعتبر متمما للحق الأول . وليس من حق ادارة الشركة أو أى موظف فيها الامتناع عن تقديم أى بيانات أو ايضاحات يطلبها المراجع بحجة عدم ضروريتها له فهو الحكم الوحيد فى تقرير أهميتها أو عدم أهمية تلك البيانات .

٣- **تحقيق موجودات الشركة والتزاماتها** : فله حق جرد الأصول والخصوم فى أى وقت أثناء المدة المالية .

٤- **الحصول على صورة من الاخطارات والبيانات المرسلة للمساهمين** : وذلك حتى يعرف

مكان وميعاد انعقاد الجمعية العمومية للمساهمين لحضور الجمعية العمومية بنفسه أو من ينيبه عنه والادلاء برأيه فى كل ما يتعلق بعمله كمراقب للشركة وبوجه خاص فى الموافقة على الميزانية بتحفظ أو بغير تحفظ .

٥- **مناقشة الاقتراح المقدم بتغيير مراقب الحسابات :** ويتم ذلك فى مذكرة كتابية تصل إلى الشركة قبل انعقاد الجمعية العمومية بثلاثة أيام على الأقل . ويتولى مجلس الادارة تلاوة المذكرة على الجمعية العمومية وللمراقب فى جميع الحالات أن يتولى الرد على الاقتراح وأسبابه أمام الجمعية العمومية قبل اتخاذها لقرارها .

وإذا لم يتوافر لمراجع كافة هذه الحقوق فله أن يثبت ذلك فى تقرير يقدم إلى مجلس الادارة ويعرض على الجمعية العمومية اذا لم ييسر له مجلس الادارة أداء مهمته، بالاضافة إلى العقوبة التى نص عليها القانون بغرامة لا تقل عن ١٠٠ جنيه ولا تتجاوز ٥٠٠ جنيه على كل من أحجم عمدا عن تمكين المراجع من الاطلاع على الدفاتر والأوراق التى يكون له حق الاطلاع عليها .

أما واجبات المراجع فهى :

يعتبر الواجب الرئيسى لمراجع الحسابات هو فحص حسابات السنة المالية التى كلف بمراجعتها بقصد تقرير تقديم للمساهمين على جميع القوائم التى تعرض عليهم فى الجمعية العمومية .

ويجب أن يوضح فى تقريره ما اذا كان قد حصل على المعلومات والايضاحات التى يرى ضرورتها لأداء مأموريته على وجه مرض ورأيه عن أن الشركة تمسك حسابات ثبت له انتظامها. والمقصود بانتظام الحسابات أن تكون جميع العمليات التى قامت بها المنشأة قد أثبتت فى الدفاتر المناسبة وقد أثبتت على أساس مجاسبى سليم من واقع مستندات حقيقية محفوظة بشكل يسهل الرجوع اليها يضاف إلى ذلك وجود نظام سليم محكم للرقابة الداخلية .

ولقد الزم القانون كل منشأة يزيد رأسمالها عن ١٠٠٠ جنيه أن تمسك دفترين هما :

أ- دفتر اليومية الأصلى . ب- دفتر الجرد .

ويراعى سلامة هذين الدفترين وخلوهما من الكشط والشطب وأى فراغات أو تحشير أو كتابة فى الحواشى .

ويجب ألا يقتصر عمل المراجع على سلامة الدفاتر من الناحية القانونية أو الشكلية وانما يجب عليه أن يقنع نفسه بكل ما جاء بهذه الدفاتر من قيود وأنها كاملة وسليمة .

ثم بيان ما اذا كانت الميزانية وحساب الأرباح والخسائر موضوع التقرير متفقة مع الحسابات والملخصات، وهذا النص يحد من مسئولية المراقب نوعا ما فهو غير مسئول عن الدفاتر التى لم تقدم له ولا عن العمليات التى حذفت من الدفاتر المقدمة له الا اذا كان اكتشافها ممكننا باستخدام ما يجب أن يتوفر فى المراقب من ذمة ومهارة فى عمله .

وأخيرا رأى المراجع فى ضوء المعلومات والايضاحات التى قدمت اليه عن مدى سلامة الحسابات وما اذا كانت الميزانية تعبر بوضوح عن المركز المالى الحقيقى للشركة فى ختام السنة المالية وما اذا كان حساب الأرباح والخسائر يعطى صورة صادقة عن نتائج نشاط المنشأة خلال الفترة من أرباح أو خسائر .

وعلى المراجع أو من ينيبه من المحاسبين الذين اشتركوا معه فى أعمال المراجعة أن يحضر الجمعية العامة، ليتأكد من صحة الاجراءات التى أثبتت فى الدعوة للاجتماع وعليه أن يدلى فى الاجتماع برأيه فى كل ما يتعلق بعمله كمراقب للشركة وبوجه خاص فى الموافقة على الميزانية بتحفظ أو بغير تحفظ أو اعادتها إلى مجلس الادارة .

ويتلو المراقب تقريره على الجمعية العامة، ويتولى الرد على استيضاحات المساهمين بخصوص البيانات الواردة فى التقرير وعليه أن يوقع على محاضر اجتماعات الجمعية إلى جانب توقيعات رئيس الجمعية العامة وسكرتيرها وجامعى الأصوات .

الفصل الرابع

مسئوليات المراجع

مراجع الحسابات هو الشخص الوكيل عن المجتمع فى الاطمئنان على أمواله المستثمرة فى وحدات القطاع العام، وهو الشخص المحايد لابداء الرأى عن دلالة محتويات القوائم المالية فى شركات القطاع الخاص ووكيلا عن أصحاب رأس المال فيها .

وهو بذلك يؤدى مهمة خطيرة لطوائف عديدة، حيث يؤثر رأيه على مجريات الأمور فى الشركة التى يقوم بمراقبة حساباتها، سواء أكان ذلك متصلا بعلاقتها مع الغير أو متعلقا بالنشاط الداخلى لها، وهو فى سبيل فحصه وابداء رأيه عليه أن يتبع الأساليب والاجراءات المتعارف عليها فى مجال المهنة، وقد يحدث ألا يلتزم المراقب بهذه الاجراءات اما عمدا أو سهوا وفى الحالتين يجب مساءلته عما ارتكبه من أخطاء أو اهمال أو تقصير، فالمراقب مسئول اذا لم يقم بتأدية واجباته على الوجه الصحيح .

والمسئولية فى القانون تعنى الالتزام بتحمل الجزاءات التى يقررها القانون لمن يخالف أحكامه، وتتشعب هذه المسئولية بالنسبة لمراقب الحسابات بحيث تتضمن :

(أ) مسئولية مدينة :

فى حالة وقوع خطأ أو اهمال من المراقب سبب ضررا للغير، أو وقوع هذا الخطأ أو الاهمال من أحد أو بعض مساعديه، حيث تظهر مسئولية المراقب عن تعويض من أصابه هذا الضرر .

(ب) مسئولية تأديبية :

فى حالة مخالفة المراقب لآداب المهنة المنصوص عليها فى دستورها أو قانون النقابة.

---

(١) د. محمود محمود مصطفى- الجرائم الاقتصادية فى القانون المقارن- الجزء الأول - طبعة ١٩٦٣، دار الشعب، ص٩٢ .

(جـ) مسئولية جنائية :

وذلك فى حالة ارتكاب المراقب لأمور ينص عليها قانون العقوبات على أنها من قبيل الجرائم، أو تنص عليها قوانين أخرى، ويمتد أثر الخطأ أو الاهمال فى هذه الحالة إلى المجتمع بأثره .

وفيما يلى بيان طبيعة وحدود هذه الأشكال من المسئولية لمراقب الحسابات :

أولا : المسئولية المدينة :

تنشأ المسئولية المدينة من اعتبار المراقب مهملا فى آداء واجباته المهنية اذا لم يقم ببذل العناية المعقولة أو الواجبة وبالتالى اذا ثبت أنه قام بالعناية المعقولة فإنه يستطيع أن يدفع عن نفسه تلك المسئولية .

وتنقسم المسئولية المدينة لمراقب الحسابات إلى :

١- مسئولية المراقب تجاه العميل .　　٢- مسئولية المراقب تجاه الغير .

٣- مسئولية المراقب عن أعمال مساعديه .

وفيما يلى نتناول كل نوع من هذه المسئوليات :

١- مسئولية المراقب تجاه العميل :

ومحل هذه المسئولية هو العقد بين المراجع والعميل . وقد يكون هذا العقد شفويا أو مكتوبا يحدد فيه حقوق والتزامات كل طرف فى العقد . ويحسن أن يكون العقد مكتوبا حتى يكون من السهل اثبات كل شئ متفق عليه بين الطرفين وخاصة فى حالة مراجعة المنشأة الفردية وشركات الأشخاص أما فى حالة شركات المساهمة وشركات الأموال الأخرى فتكون المراجعة اجبارية من خلال قانون الشركات رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ والذى تحدد نصوصه اجراءات تعيين وعزل وحقوق وواجبات المراقب والتى يمكن أن يسأل عن مدى قيامه بهذه الواجبات .

وتتمثل أركان المسئولية التعاقدية فى الأركان الثلاثة التالية :

١- أن يكون هناك خطأ أو اهمال أو تقصير من جانب المراجع أو اهماله .

٢- أن يحدث ضرر لموكله - وهو الطرف الثانى فى العقد .

٣- العلاقة السببية بين الضرر والخطأ أى أن يكون الضرر الذى وقع للعميل نتيجة مباشرة لخطأ واهمال المراجع واذا ما قام الطرف الآخر (العميل) باثبات وقوع الضرر عليه كنتيجة مباشرة لخطأ المراجع فإنه طبقاً لأحكام القانون المدنى يكون لمن يلحقه ضرر . فإذا لم يكن هناك ضرر فإنه لا تقوم المسئولية التعاقدية .

ولكن ما هى حدود المسئولية التعاقدية للمراجع حتى يمكن القول بأنه مهمل أو غير مهمل؟ فى الواقع لا يوجد معايير ثابتة يمكن أن يقاس عليها عمل مراجع معين حتى يمكن من خلالها الفصل أو البت فى مدى مسئوليته .

ولعل المعيار المقبول فى هذه الحالة من وجهة نظرنا هو معيار مرن أو مطاط وهو ما يطلق عليه «عناية الرجل العادى» فلو كان مراجع معين لم يقم بواجبات زميل له فى المهنة على درجة عادية من الكفاية والعناية اعتبر فى هذه الحالة مسئولاً لأنه أهمل فى واجباته.

وهنا يجب أن نوضح المراجع ليس مطالبا بأن يبذل أكثر من العناية الواجبة أو المقبولة لأنه ليس من المعقول أن يشهد بأن الدفاتر منتظمة تماماً وأنها تعبر عن حقيقة الشركة . كل ما فى الأمر يجب أن يكون المراجع أمينا فى عمله بحيث لا يقرر شيئا يشك فى صحته وعليه أن يبذل العناية من خلال مرانه المهنى والتى تكفى لاقتناعه برأيه فى ظل الظروف المحيطة به وبالمنشأة محل الفحص .

٢- مسئولية المراجع تجاه الغير :

يقصد بالغير هنا كل من يهمهم تقرير المراقب بخلاف موكيله، وهذا الغير لا تربطه بالمراقب أية علاقة تعاقدية .

ويرى البعض فى هذا المجال أنه لا محل لمساءلة المراقب مدنيا تجاه الغير طالما أنه

لم يرتبط معهم بعلاقة تعاقدية . وقد أ يد هذا الرأى ما صدر فى أمريكا فى احدى القضايا من أنه لا يمكن أن يكلف المراقب عند اعتماده للحسابات أن يراعى إلي جانب مصلحة المساهمين أو موكليه مصالح الأطراف الأخرى التى قد تكون فى حد ذاتها مع بعضها البعض .

بينما يرى فريق آخر بأن المراقب مسئول تجاه الغير مسئولية تقصيرية استنادا إلى نص المادة ١٦٢ مدنى حيث أضافت بعض الأحكام التى تؤيد هذا الرأى أنه يجب النظر إلى محتويات تقرير المراقب، فإذا تبين أن هناك بعض الوقائع واردة فى التقرير على وجه غير صحيح أصبح مسئولا قبل الغير حتى ولو كان يعتقد فى صحة ما ورد فى تقريره، ومن الأمثلة على ذلك أن يذكر المراقب أن الميزانية العمومية والحسابات الختامية متفقتان مع ما هو وارد بالحسابات بينما هى فى الواقع غير مطابقة لها .

وفى اعتقادنا أن المراجع لا يعتبر مسئولا أمام الغير الا اذا استطاع الغير أن يثبت سؤنية المراجع وأنه كان يعلم مقدما بعدم صحة البيانات الواردة فى تقريره والتى اعتمد عليها الغير فى اتخاذ قراراتهم . لذا يجب التفرقة بين الخطأ اليسير والخطأ الجسيم الذى تفترض فيه المحكمة غشا من جانب المراقب حتى ولو لم يكن متعمدا، وحينما يتوافر الغش فإن الحق فى التعويض يصبح مباحا لأى شخص وقع عليه ضرر دون اشتراط وجود علاقة تعاقدية فى هذه الحالة بين المراقب والمدعى .

٣- مسئولية المراجع عن أعمال مساعديه :

يضع المراجع برنامجا لعملية المراجعة ويتولى تحديد اختصاصات المساعدين المعاونين له فى هذه العملية لأنه من المعروف أن عملية المراجعة لا تتم كلها بواسطة المراجع وانما يتولى المساعدون تنفيذ ما جاء بالبرنامج وسط توجيهات المراجع على أن يتولى هو بنفسه اتمام المراحل النهائية لعملية المراجعة .

وعلى هذا يعتبر المراجع مسئولا عن أعمال هؤلاء المساعدين له فى العمل لأنه :

١- هو الذى قام بتعيينهم .

٢- عليه أن يشرف عليهم أثناء تنفيذ عملية المراجعة ويخضعون لتوجيهاته وتعليماته .

وطالما أن المساعد لم يظهر فى التعاقد مع الموكل ولم يكن طرفا فيه، ولم يتعامل معه (أى الموكل) بصفة مستقلة فانه يعتبر مسئولا عن اهمال مساعدية فى العمل أو تقصيرهم . وكذلك مسئولا عن تعويض العميل - أو الغير - عن الضرر الذى أصابهم نتيجة لاهمال المساعدين أو تقصيرهم فى أداء اعملهم ..

وللمراجع الحق فى الرجوع على تابعيه بكل أو بعض ما أداه من تعويض بسبب خطأ هؤلاء، وذلك بمقتضى المادة ١٧٥ مدنى . والتى تنص على الآتى :

«للمسئول عن عمل الغير حق الرجوع عليه المحدود التى يكون فيها هذا الغير مسئولا عن تعويض الضرر» .

وفى حالة تعدد المراقبين للشركة الواحدة يكونون مسئولون بالتضامن قبل الشركة ويمكن لأحدهم التنصل من مسئولية التضامن بحجة تقسيم العمل مراقب الحسابات بفروع الشركة الخارجية أو البعيدة عن مركزها الرئيسى . وفى هذه الحالة لا يسأل مراقب الحسابات عن اهمال هؤلاء المراقبين طالما أن الشركة هى التى قامت بتعيينهم وله أن يذكر فى تقريره أنه اعتمد فى مراجعة هذه الفروع على تقارير هؤلاء المراقبين . أما اذا كان التكليف من جانبه فإنه يسأل عن أعمالهم على اعتبار أنهم يصبحون فى موقف تابعيه .

مسئولية المراجع عن الاختلاسات :

تهدف عملية المراجعة أساسا إلى بيان ما اذا كانت الميزانية العمومية للمنشأة تعطى صورة صادقة عن حقيقة مركزها المالى وما اذا كان حساب الأرباح والخسائر يبين ربحها أو خسارتها الحقيقية - وبناء عليه فإن واجب مراجع الحسابات يتحدد فى هذا النطاق عندما لا ينص الاتفاق معه على القيام بواجبات أخرى .

وهنا يثار تساؤل : هل تقع على مراجع الحسابات مهمة اكتشاف الاختلاسات عند قيامه بواجبه الأساسى المشار اليه ؟

وللرد على هذا التساؤل يلزم البحث عن الكيفية التى يؤدى بها المراجع عمله كما يلزم التعرف على مستويات الآداء المطلوبة منه والسائدة فى أوساط المهنة فإذا اتضح أن مستويات الآداء المتعارف عليها لتنفيذ واجبه الأساسى المكلف به كان يمكن أن تؤدى إلى كشف الاختلاسات فإن المراقب مسئولا أمام عملية لتعويضه عما أصابه من ضرر اذا أهمل فى القيام بواجبه وتراخى فى آدائه لعمله بالمستوى المتعارف عليه ويترتب على ذلك عدم اكتشافه الاختلاسات .

أما اذا حدث العكس فإنه لا يكون مسئولا عن اكتشاف الاختلاسات حيث لا يدخل فى نطاق واجباته الكشف عن كل الاختلاسات فى كل الأوقات وفى كل الظروف والا اضطر إلى القيام بمراجعة عمليات المنشأة بالتفصيل الذى يتنافى مع ما استقر عليه العرف المهنى من حيث استخدام العينات لاجراء الاختبارات على عمليات المنشأة والقول بغير هذا يرفع من تكلفة عملية المراجعة إلى الحد الذى يجعل عبئها أكثر مما تحتمله طاقة كثير من المنشآت فضلا عن امكانية الالتجاء إلى وسائل أخرى أقل تكلفة وأكثر فائدة للحد من هذه الاختلاسات وسرعة اكتشافها بواسطة المنشأة .

ولا شك أن خير وسيلة لمنع الاختلاسات أو اكتشافها عند حدوثها هو تطبيق نظام محكم للرقابة الداخلية وهذا ما يفسر اهتمام مراقبى الحسابات بفحص هذا النظام قبل البدء فى وضع برنامج المراجعة وفى أثنائها .

فإذا لم يقم مراجع الحسابات بفحص نظام المراقبة الداخلية وتبين فيما بعد أن الاختلاسات التى حدثت فى المنشأة نتيجة للثغرات فى نظام المراقبة الداخلية فإن مراجع الحسابات يكون مسئولا عن تعويض الضرر حيث يعتبر عدم فحص المراجع لنظام المراقبة الداخلية أحد مستويات الآداء المتعارف عليها فى الوسط المهنى .

فاذا ثبت أن مراجع الحسابات قام بفحص نظام المراقبة الداخلية وتأكد من خلوه من الثغرات ثم اكتشف فيما بعد اختلاس بسبب تواطؤ عدد من الموظفين أو نتيجة اتباع أساليب غير عادية فإن مراجع الحسابات لا يعد مهملا وبالتالى بل لا يسأل عن تعويض

الضرر الناشئ عن هذا الاختلاس، وكذلك يجب على المراجع أن يتحفظ في تقريره في حالة فحصه لنظام المراقبة الداخلية ووجود ثغرات في هذا النظام، فلو حدث بعد ذلك واكتشف اختلاس فلا يسأل عن تعويض الضرر الناتج عن هذا الاختلاس ولا يعتبر مسؤلا.

ثانيا : المسؤلية الجنائية:

قد يتعرض المراجع للمسؤلية الجنائية في الحالات التي تعتبر فيها أنه ارتكب جريمة أو اشترك فيها مع العاملين في المنشأة محل المراجعة وفي هذه الحالات يمتد الضرر ليشمل المجتمع وبذلك يعتبر المراجع مسؤلا مسئولية جنائية.

ويلاحظ أن هذه المسؤلية الجنائية تتحدد بأحكام ونصوص وقوانين محددة على الوجه التالي :

(١) قانون العقوبات :

يعتبر المراجع مسئولا مسئولية جنائية ويتعرض للجزاءات المنصوص عليها في قانون العقوبات إذا إرتكب الجرائم المنصوص عليها في هذا القانون . وطالما أن المراجع يباشر عمله كوكيل فإنه تحكمه بنود عقد الوكالة وما يتطلبه عمل الوكيل بالنسبة لموكله من أمانة .

وعلى ذلك، فإن المراقب يعاقب بالسجن من ٣: ٥ سنوات إذا تبين أنه شريك مع مديري الشركة المساهمة عند إفلاسها، وكذلك يسري نفس الحكم على المديرين أنفسهم واعتبار حالة الإفلاس هذه إفلاسا بالتدليس إذا ما تبين :

- إخفاء أو إعدام دفاتر الشركة أو طمس حقائقها .
- إلحاق الضرر بالدائنين بإختلاس جزء من أموال الشركة .
- حدوث غش أو تدليس ترتب عليه إفلاس الشركة .

(٢) القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ بإصدار قانون الشركات

١- بالنسبة لجريمة إفشاء أسرار المهنة :

تنص المادة ١٠٨ من هذا القانون على أنه «مع عدم الإخلال بالتزامات المراقب

الأساسية لا يجوز لمراقب الحسابات أن يذيع على المساهمين فى مقر الجمعية أو فى غيره أو إلى غيرهم ما وقف عليه من أسرار الشركة بسبب قيامه بعمله وإلا وجب عزله ومطالبته بالتعويض» .

ويتضح من هذا النص أنه تقرر للمحافظة على أسرار المهنة، وإنها جاءت متمشيه مع نصّ المادة ٣١٠ من قانون العقوبات التى تنص على أنه : «من أفشى سراً من أصحاب المهنة كالأطباء والصيادلة يعاقب بالحبس مدة لا تزيد عن ستة شهور أو بغرامة لا تجاوز خمسين جنيهاً مصرياً، وبإعتبار مراجع الحسابات الخارجى ينتمى إلى هذه المهنة فإنه يكون مخاطبا بنص هذه المادة حيث أن هذه المادة بعد أن أشارت إلى بعض أصحاب المهنة أضافت عبارة» وغيرهم .

٢- بالنسبة لجريمة الخطأ فى تنفيذ عمله المهنى ودعوى المسئولية :

نصت المادة ١٠٩ من القانون السابق على أنه يكون مراقب الحسابات مسئولا قبل الشركة عن تعويض الضرر الذى يلحقها بسبب الأخطاء التى تقع منه فى تنفيذ عمله، وإذا كان للشركة أكثر من مراقب وإشتركوا فى الخطأ كانوا مسئولين قبل الشركة بالتضامن .

وتسقط دعوى المسئولية المدينة المذكورة بمضى سنة من تاريخ إنعقاد الجمعية العامة التى تلى فيها تقرير المراقب، وإذا كان الفعل المنسوب إلى المراقب يكون جريمة جنائية فلا تسقط دعوى المسئولية إلا بسقوط الدعوى العمومية .

كما يسأل المراقب عن تعويض الضرر الذى يلحق بالمساهم أو الغير حسن النية بسبب خطئه .

ويتضح من هذه المادة المسئولية المدينة والجنائية لمراجع الحسابات تجاه العميل وتجاه الطرف الثالث - المسئولية التقصيرية - وإشترطت فى هذه الحالة لإعفاء مراقب الحسابات أن يثبت حسن نيته ويقع على مراجع الحسابات فى هذه الحالة عبء الإثبات، كما يسأل مسئولية تضامنية مع من إشتركوا معه من المراجعين .

٣- جريمة وضع تقرير كاذب :

نصت المادة ١٦٢ من القانون السابق على أنه يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن سنتين وبغرامة لا تقل عن ألفى جنيه ولا تزيد عن عشرة آلاف جنيه، ويتحملها المخالف شخصيا، أو بإحدى هاتين العقوبتين كل مراقب وكل من يعمل فى مكتبه تعمد وضع تقرير كاذب عن نتيجة مراجعته، أو أخفى عمدا وقائع جوهرية، أو أغفل عمدا هذه الوقائع فى التقرير الذى يقدم للجمعية العامة وفقا لأحكام هذا القانون .

وحسنا فعل المشرع لما يترتب على التقرير الكاذب من إساءة للجمعية العمومية التى وضعت فيه الثقة وجعلته وكيلا وأميناً على مصالح الشركة ولخطورة هذه التقارير على مستقبل الشركة والأطراف الأخرى صاحبة المصلحة فى الإطلاع على القوائم المالية .

(٢) القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٨٨ بشأن الشركات العاملة فى مجال تلقى الأموال لإستثمارها .

١- جريمة الإخلال بالواجبات :

نصت المادة العاشرة من القانون المتقدم على أنه يكون للشركة العاملة فى مجال تلقى الأموال لإستثمارها مراقبان للحسابات من مكاتب المحاسبة والمراجعة الوطنية ممن توافر فيهم الشروط المنصوص عليها فى قانون مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة تعين أحدهما الجمعية العامة للشركة طبقاً للقواعد المنصوص عليها فى القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ويعين الجهاز المركزى للمحاسبات الثانى ويحدد مكافأته وواجباته، ويجوز للجهاز تنحيتهما بناء على طلب الهيئة العامة لسوق المال فى حالة الإخلال بواجباتهما .

ويتضح من هذه المادة أن المشرع إعتبر الإخلال بالواجبات جريمة فى حق مراجع الحسابات وأعطى للجهاز أن يقوم بتنحيتهما (أى مراقب الحسابات الذى عينته الجمعية العمومية وكذلك من قام الجهاز المركزى بتعيينه) عند طلب الهيئة العامة لسوق المال ذلك .

وحسنا فعل المشرع تقديرا منه لخطورة الإخلال بالواجب المهنى فى ظل إتجاه المشرع

السابق للتوسع فى المساءله عن الخطأ المهنى ولسرعة إتخاذ إجراء فورى ورادع ضد مراجعى الحسابات الذين يتواطئون مع هذه الشركات .

٢- جريمة تعمد وضع وإخفاء وقائع جوهرية بشكل معتمد وإغفال الإفصاح عن وقائع جوهرية بإعتبارها إهمالا جسيما مهنياً :

نصت المادة ٢١ من القانون السابق فى شأن تحديد المسئولية الجنائية لمراجع الحسابات فى حالة مخالفة أحكام هذا القانون ولائحته التنفيذية على أن يعاقب بالحبس والغرامة التى لا تقل عن خمسين ألف جنيه ولا تزيد عن خمسمائة ألف جنيه كل مراقب حسابات تعمد وضع تقرير كاذب عن نتيجة مراجعته أو أخفى عمدا وقائع جوهرية، أو أغفل هذه الوقائع فى التقارير التى يقدمها طبقاً لأحكام هذا القانون .

وبإستقراء هذه المادة يتضح :

أ- أنه نظراً لخطورة الجرائم الثلاثة الواردة فى هذه المادة وجسامتها فقد شدد المشرع فى هذه المادة عقوبة مخالفة أحكام هذا القانون بالجمع بين الغرامة على جسامتها والحبس فى ضوء ضخامة الأموال المستثمرة فى هذه الشركات .

ب- الحد من الجرائم الإقتصادية وتبديد ثروات المواطنين المستثمرة فى هذه الشركات والحد من تأثيرها السئ على النشاط الإقتصادى فى حالة فشلها .

وبعد أن كان ،الإفصاح واجبا مهنيا ومعيارا من المعايير المحاسبية ومعايير العمل الميدانى فى المراجعة أصبح عدم الإفصاح جريمة جنائية محلا لتشديد العقوبات بالنسبة لها، وهذا يمثل تقنينا لكثير من المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة .

٣- تناسب الجرائم والعقوبات :

وظهر ذلك جلياً فى المادة ٢٦ من هذا القانون لما لاحظه المشروع من خطورة الإنحراف فى عمل هذه الشركات على الإقتصاد المصرى وأموال المودعين التى تمثل ثروة قومية فنص على عقوبات إضافية للجرائم المنصوص عليها فيه عند مخالفة أحكام هذا القانون منها الآتى :

أ- الحرمان من مزاولة المهنة بالنسبة لمراقبى الحسابات مدة لا تزيد عن ثلاث سنوات .

ب- حظر مزاولة الشركة والقائمين عليها للنشاط الإقتصادى الذى وقعت الجريمة بمناسبتة مدة لا تزيد على ثلاث سنوات .

جـ- نشر منطوق الحكم الصادر بالإدانه بالوسيلة المناسبة وعلى نفقة المحكوم عليه.

و،يستفاد من هذا التشديد أن المشرع قدر خطورة أى ممارسات غير مشروعة لهذه الشركات على كافة الأطراف لحث القائمين على تنفيذه بضرورة الإلتزام بكافة أحكامه[1] .

٤- القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣

لضمان زيادة فاعلية دور مراجع الحسابات بالنسبة للإقرار وإعتماد الدفاترفقد نص قانون ضرائب الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ على تجريم بعض الأفعال وهى :

أ- التحريض أو الإتفاق أو المساعدة للممول- على التهرب من إحدى الضرائب المنصوص عليها فى هذا القانون كلها أو بعضها :

لا شك أن دور مراجع الحسابات بإعتباره يمثل الخبرة المحاسبية للممول أو المنشأة يقع عليه عبء تقديم الإقرارات الضريبية للمولين أو إعتمادها . ولا شك فى أنه فى وجود توقيع مراجع الحسابات على الإقرار الضريبى يعطى إطمئنانا لمأمور الفحص لأن إعتماد المراجع للإقرار الضريبى معناه أنه يقرر تحت مسئوليته أن رقم الربح الوارد بالإقرار يتفق مع نصوص وأحكام قانون الضرائب وللثقة التى يجب أن يحظى بها الإقرار ضريبى لا يمثل الحقيقة ببعض العقوبات لضمان عدم التلاعب بالثقة الموضوعة فيهم، كما نصت على ذلك المادة ١٧٩ ونصها :

« يعاقب بذات العقوبة المنصوص عليها فى المادة السابقة [2] كل من حرض أو

(١) دكتور أحمد محمد أبو طالب - بحوث فى المراجعة - دار الثقافة العربية - القاهرة ٩٢ ص١١٤ .

(٢) تنص هذه المادة على أنه «يعاقب بالسجن كل من تخلف عن تقديم اخطار مزاولة النشاط طبقاً للمادة ١٣٣ من هذا القانون، وكذلك كل من تهرب من أداء أحدى الضرائب المنصوص عليها فى هذا .

إتفق أو ساعد أى ممول على التهرب من أداء إحدى الضرائب المنصوص عليها فى هذا القانون كلها أو بعضها [1] ويكون الشريك المحكوم عليه مسئولا بالتضامن مع الممول فى أداء قيمة الضرائب المستحقة التى لم يتم أداؤها » .

وفى هذا يتفق النص الضريبى مع إتجاه التشريع الجنائى من أن التحريض أو الإتفاق أو المساعدة هى من قبيل المساهمة الجنائية ويكون حكم من إقترفها حكم الفاعل الأصلى .

ب- جريمة التهرب الضريبى :

بإخفاء وقائع لا تفصح عنها الدفاتر والمستندات وعدم الإفصاح عن أى تعديل بهدف التلاعب فى الأرباح والخسائر فتنص المادة ١٨٠ من القانون السابق على أنه « مع عدم الإخلال بالجزاءات المنصوص عليها فى قوانين مزوالة المهنة، يعاقب بالسجن المحاسب الذى إعتمد الإقرار الضريبى والوثائق والمستندات المؤيدة له فى الحالتين الآتيتين :

١- إذا أخفى الوقائع التى علمها أثناء تأدية مهمته ولم تفصح عنها الوثائق والمستندات التى شهد بصحتها متى كان الكشف عن هذه الوقائع أمراً ضروريا لكى تعبر هذه الحسابات والوثائق عن حقيقة نشاط الممول .

٢- إذا أخفى الوقائع التى علمها أثناء تأدية مهنته عن أى تعديل أو تغيير فى الدفاتر أو الحسابات أو السجلات أو المستندات من شأنه أن يؤدى إلى تقليل الربح أو زيادة الخسائر » .

ويرى البعض أن هناك قيوداً على التجريم السابق هى :

أ- أن هناك فرقا بين التهرب من الضريبة والتى تنص عليه هذه المادة وبين تجنب الضريبة، والذى يتم عن طريق مساعدة المراجع للممول على الإستفادة من الثغرات والعيوب التى يشتمل عليها القانون الضريبى، وأن ليس هناك أى مسئولية على المراجع فى حالة مساعدة العميل على تجنب الضريبة .

(١) أشخاص طبيعيين وشركات أموال .

(٢) دكتور حسن محمد حسين أبو زيد - دراسات فى المراجعة - الجزء الثانى - دار الثقافة العربية، القاهرة «بدون تاريخ نشر» .

ب- أن نص المادة (١٧) من اللائحة التنفيذية والتى تنص على أن الإقرار الذى يوقعه المراجع يجب أن يكون متفقا مع أحكام قانون الضرائب على الدخل، يجب أن ينظر إليه بحذر حيث أن بعض هذه النصوص قد لا تكون قاطعة وقد يكون تفسير المراجع لنص معين مختلفا عن تفسير مصلحة الضرائب، ولا يمكن بالطبع إعتبار المراجع مسئولا إلا إذا كان تفسيره المطبق فى الإقرار الضريبى مخالفا لتفسير المصلحة .

جـ- يجب حتى يكون المراجع مسئولا أن يكون على علم بالغش أو التلاعب أو التزييف ولكن إذا كان المراجع نفسه قد ضلل أو خدع فلا يمكن أن يعتبر مسئولا إذا ظهر هناك تلاعب بغرض التهرب من الضريبة .

ويود البعض أن يشير إلى أنه إذا كانت هذه هى مخاوف الممولين والمتهنين فإن نفس المخاوف أيضا تراود مصلحة الضرائب، ولكن الحقيقة أن النص لا يثير أى مخاوف سواء الوارد منها فى المادة ١٧٩ أو المادة ١٨٠ لأن إستخدام الطرق الإحتيالية ورد على سبيل الحصر فى المادة ١٧٨ وهو الركن المادى للجريمة والتى لا يتوافر إلا إذا ثبت يقيناً للمصلحة بأدلة إثبات كافية إستخدام أحد هذه الطرق الإحتيالية، كما وأن نص المادة ١٨٠ لم يخرج عن معايير المراجعة - إرشادات المراجعة فى ضرورة الإفصاح عن كل ما يعلمه المراجع ويخالف الأوراق والدفاتر أو أى تعديلات تؤثر على رقم الأرباح، فهو التزام مهنى قبل أن يكون التزاما ضريبيا تؤثم مخالفته .

وأن مصلحة الضرائب تلجأ إلى إصدار التفسيرات لما غمض من نصوص أو إحتمال تأويل لتقفل باب الإجتهاد غير الصحيح ولا تألوا جهدا فى الرد على كافة الإستفسارات بواسطة قطاع البحوث بالمصلحة، إضافة إلى تفسير القانون أنيط به إلى مصلحة الضرائب التى تمارسه تحت رقابة القضاء ومن ثم فلا مخاوف فى هذا الشأن طالما أن هذا التفسير يمارسه مختصون لهم دارية كافية بالتعامل مع النصوص القانونية وقواعد التفسير المستقرة[1] .

(١) أ. سمير سعد مرقص، مرجع سابق، ص٢٥ .

أما بالنسبة لمسئولية مراجع الحسابات بالنسبة للأخطاء التى تصدر من عملائه ولا يكون على علم بها فقد تناولها الأستاذ الدكتور حسن أبوزيد [1] وانتهى إلى أن بذل المراجع للعناية المهنية بالنسبة للرقابة الداخلية والتأكد من أن الفحص قد تم لقواعد المحاسبة المتعارف عليها والتى تحكم عمله المهنى ومدى الإفصاح عن المعلومات وأن يكون لديه درجة كافية من الشك والفضول وأن يطور وسائله وأساليبه بإستمرار وأن يرتقى دائما بجودة المراجعة يكون كافيا ليدرأ عنه هذه المسئولية .

٣- التعويض :

نص المشرع إلى جانب الأحكام الواردة فى المادة ١٧٩، ١٨٠ من القانون السابق بالسجن والحكم بالغرامة فى حالة ثبوت الإدانة فى الأحوال المنصوص عليها فى المادتين ١٧٨، ١٧٩ فنص فى المادة ١٨١ على أنه فى حالة الحكم بالإدانة فى الأحوال المنصوص عليها فى المادتين ١٧٨، ١٧٩ من هذا القانون يقضى بتعويض يعادل ثلاثة أمثال ما لم يؤد من الضرائب المستحقة .

وفى جميع الأحوال تعتبر جريمة التهرب من أداء الضريبة جريمة مخلة بالشرف والأمانة تحرم المحكوم عليه من تولى الوظائف والمناصب العامة وتفقده الثقة والإعتبار .

(٥) القانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ بإصدار قانون سوق رأس المال :

وسوف نقوم بالتركيز على بعض تلك الأعمال التى يجوز مساءلة المراقب عنها جنائياً خاصة ما ورد منها فى الباب السادس من القانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢م .

١- تعد إثبات بيانات كاذبة فى نشرات الاكتتاب :

نصت الفقرة الأولى من المادة ٦٣ من قانون سوق رأس المال على أنه مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد منصوص عليها فى أى قانون آخر يعاقب بالحبس لمدة لا تزيد على خمس سنوات وبغرامة لا تقل عن خمسين ألف جنيه، ولا تزيد على مائة ألف جنيه أو

---

(١) الدكتور حسن محمد حسين ابو زيد - أبعاد جديدة فى تطور مهنة المراجعة اولا - المسئولية عن التصرفات غير القانونيةللعملاء - مجلة المحاسبة والادارة والتأمين، العدد ٢٦ - ١٩٧٩م، ص ٢٢٧-٢٤٩.

بإحدى هاتين العقوبتين كل من أثبت عمداً فى نشرات الاكتتاب أو أوراق التأسيس أو الترخيص أو غير ذلك من التقارير أو الوثائق أو الإعلانات المتعلقة بالشركة بيانات غير صحيحة أو مخالفة لأحكام هذا القانون - أى قانون سوق رأس المال - أو غير فى هذه البيانات بعد اعتمادها من الهيئة أو عرضها عليها . ويلاحظ التشديد الذى أتى به القانون رقم ١٩٩٢/٩٥ فى هذه الخصوصية بعد أن كانت العقوبة المقررة لهذه الجريمة فى القانون رقم ١٩٨١/١٥٩ لا يتعدى الحبس فيها مدة السنتين أما الغرامة فكان حدها الأدنى ألفى جنيه وحدها الأقصى عشرة الآف جنيه .

٢- إثبات وقائع غير صحيحة أو أغفال وقائع جوهرية فى التقارير :

عاقبت المادة ٦٤ من قانون سوق رأس المال كل من أثبت فى تقارير وقائع غير صحيحة، أو أغفال فى هذه التقارير وقائع تؤثر فى نتائجها، بالحبس مدة لا تقل عن السنتين وبغرامة لا تقل عن عشرين ألف جنيه ولا تزيد عن خمسين ألف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين .

وقد كان قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ أدق وأوضح لفظا من قانون سوق رأس المال فيما يخص هذه الجنحة إذ وجه العقوبة إلى كل مراقب، وكل من يعمل فى مكتبه، يقترف هذا الفعل عن قصد حيث كرر المشرع ذكر لفظ عمداً قبل ذكره لكل من فعل الإخفاء والإغفال (بند٦ - م١٦٢ ق. ١٥٩/ ٨١ موضحا ضرورة توافر ركن القصد لقيام المسئولية الجنائية عند حدوث أى منهما وهو ما لم يفعله المشرع فى القانون رقم ٩٥/ ٩٢ حين ذكر لفظ أغفل دون تحديد لركن التعمد ما جاء بالقانون رقم ١٥٩/ ٨١ .

ونحن لا تؤيد ما ذهب إليه القانون رقم ٩٢/٩٥ من إهماله لركن التعمد فى الإغفال حيث إنه بذلك يمكن مساءلة مراقب الحسابات حسن النية . ونرى أنه إذا بذل مراقب الحسابات عناية الرجل المهنى المعتاد ولم يقصر فى واجباته طبقاً لقواعد المراجعة الدولية فإنه من غير العدل مساءلته عن إغفاله بدون عمد . وإن كنا لا نستبعد مساءلته مدنيا عن الإغفال بدون عمد إذا ما اجتمعت أركان المسئولية المدنية من وجود خطأ حدث بسببه ضرر لشخص أو لمجموعة أشخاص وإن كان هذا الخطأ قد حدث بدون عمد من المراقب .

وخلاصة تعليقنا على هذه الجريمة من حيث ركن التعمد، إن الإغفال بدون عمد قد يوجب قيام المسئولية المدنية للمراقب ولكن ما ذهب إليه المشرع فى القانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢م من مساءلته عنه جنائياً يعتبر، وجهة نظر الباحث تعسفا من القانون وتشديدا بدون سبب على مراقبى الحسابات .

والذى جعلنا نتطرق لهذه الجزئية هو ما ذهب إليه المشرع المصرى من تشديد فى قانون شركات تلقى الأموال الصادر بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٨٨ فى المادة ٢٢ منه حين جعل ركن التعمد أو القصد الجنائى ليس ضرورياً لقيام مسئولية المراجع الجنائية عند إغفاله وقائع جوهرية فى التقرير الذى يقدمه طبقاً لأحكام هذا القانون وجعل من هذا الإغفال غير المتعمد جناية تستوجب السجن المصحوب بغرامة لا تقل عن خمسين ألف جنيه ولا تزيد عن النص مليون جنيه وهو ما يعد أحد الأسباب التى جعلت كثيرين من مراقبى الحسابات يمتنعون عن قبول شركات تلقى الأموال عملاءً لديهم غنى عن البيان أن القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٨٨ قد صدر فى ظل ظروف اجتماعية واقتصادية شديدة الصعوبة أدت إلى أن فرضت الدولة مثل هذا القانون وهى ظروف لا نرى أنها قائمة فى الوقت الراهن مما لا يستوجب اتباع مثيلتها فى قانون سوق رأس المال .

٣- مخالفة معايير المحاسبة وقواعد المراجعة الدولية :

أصبح لمعايير المحاسبة وقواعد المراجعة الدولية قوة القانون عندما أصبغ عليها المشرع صفة الإلزام بنصه على أن يتم إعداد التقارير عن نشاط الشركة ونتائج أعمالها والقوائم المالية لها ومراجعة حساباتها وفقاً لأحكام اللائحة وطبقاً لمعايير المحاسبة وقواعد المراجعة الدولية «٦ق٩٢/٩٥ وم٥٨ ل.ت».

وكأى قاعدة قانونية آمرة، فإن مخالفة أحكام المادة ٦ من القانون، وهى مصدر الإلتزام بالمعايير والقواعد الدولية فى النظام القانونى المصرى، تعرض مراقب الحسابات للعقوبة المنصوص عليها فى المادة ٦٥ من قانون سوق رأس المال- أى للحبس والغرامة لا تقل عن عشرين ألف جنيهاً ولاتزيد على خمسين ألف جنيهاً أو بإحدى هاتين العقوبتين.

ويستحسن الباحث هذا التشديد فى عقوبة مخالفة معايير المحاسبة وقواعد المراجعة الدولية وذلك بهدف توحيد نظم المحاسبة والمراجعة والإفصاح لما لتطبيق هذه المعايير والقواعد من أثر إيجابى على محاولة الوصول إلى شفافية البورصة والتى تؤدى إلى تنشيط سوق الأوراق المالية فى مصر من حيث إتاحة البيانات لجميع المستثمرين، فى الداخل والخارج، وكذلك الاطمئنان إلى مصداقية القوائم المالية المعدة طبقاً لهذه المعايير والقواعد الدولية.

٤- إفشاء أسرار المهنة أو تحقيق النفع منها :

وحرصاً من الدولة على استقرار المعاملات فى السوق المصرية فقد فرضت فى المادة ٦٥ من قانون سوق رأس المال عقوبة الحبس لمدة لا تقل عن سنتين وبغرامة لا تقل عن عشرين ألف جنيه ولا تزيد عن خمسين ألف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين كل من أفشى سراً اتصل به بحكم عمله تطبيقاً لأحكام هذا القانون، أو حقق منه نفعاً هو زوجة أولاده.

وهكذا عرضنا الإطار العام لعمل مراقب الحسابات فى الشركات الخاضعة لأحكام قانون سوق رأس المال فيما يتعلق بالأوراق المالية التى تصدرها وتستثمر فيها هذه الشركات وفيما يتعلق ببعض مسئولياته تجاه هذه الشركات.

(٦) القانون رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ بإصدار قانون شركات قطاع الأعمال العام:

نظراً لخطورة المال العام بإعتبار أن أموال الشركات الخاضعة لأحكام هذا القانون فى حكم الأموال العامة، كما وأن العاملين بها والقائمين على إدارتها فى حكم الموظفين العموميين طبقاً لنص المادة ٥٢ من هذا القانون التى تنص على أنه «تعتبر أموال الشركات الخاضعة لأحكام هذا القانون فى حكم الأموال العامة كما يعد القائمون على إدارتها والعاملون فيها حكم الموظفين العموميين وذلك فى تطبيق أحكام البابين الثالث والرابع من الكتاب الثانى من قانون العقوبات» ومن ثم فقد لجأ المشرع إلى تشديد العقوبات فى ضوء الاعتبارات السابقة فنص فى المادة ٤٩ من هذا القانون على بعض العقوبات بإعتبارها جريمة اعتداء على المال العام فتنص على أنه «مع عدم الإخلال بأية

عقوبة أو وصف قانونى أشد ينص عليها قانون العقوبات أو أى قانون آخر يعاقب بالحبس مدة لاتقل عن سنتين وبغرامة لا تقل عن ألفى جنيه ولا تجاوز عشرة آلاف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين كل من ارتكب أحد الأفعال الآتية:

١ - ذكر بيانات كاذبة أو غير صحيحة فى نشرات الاكتتاب :

ينص البند ١ . ٢ من المادة ٤٩ على أنه :

أ - كل من عبث عمداً فى نظام الشركة أو فى نشرات الاكتتاب أو فى غير ذلك من وثائق الشركة أو أثبت بها بيانات غير صحيحة أو مخالفة لأحكام هذا القانون أو قانون شركات المساهمة المشار إليه وكل من وقع هذه الوثائق أو وزعها مع علمه بذلك.

ب - كل من قوم بسوء قصد الحصة العينية المقدمة من الشركاء بأكثر من قيمتها الحقيقية.

٢ - جريمة المصادقة على توزيع أرباح صورية :

طبقاً للبند ٣ من المادة السابقة «كل مدير أو عضو مجلس إدارة وزع على المساهمين أو غيرهم أرباحاً أو فوائد على خلاف أحكام القانون أو نظام الشركة وكل مراقب حسابات أقر هذا التوزيع.

٣- جريمة ذكر بيانات غير صحيحة أو إخفاء بيانات :

وقد تضمنتها البنود ٤ . ٥ . ٧ من المادة السابقة ونصوصها :

أ - كل مدير أو عضو مجلس إدارة، أو مصف ذكر عمداً ذكر وقائع جوهرية فى هذه الوثائق.

ب - كل مراقب حسابات تعمد وضع تقرير غير صحيح عن نتيجة مراجعته أو أخفى عمداً وقائع جوهرية فى هذا التقرير.

جـ - كل شخص عين من قبل الجهة الإدارية المختصة للتفتيش على الشركة أثبت عمداً

فى تقريره عن نتيجة التفتيش وقائع كاذبة أو غفل عمداً فى تقريره وقائع جوهرية من شأنها أن تؤثر فى نتيجة التفتيش.

٤- جريمة إفشاء أسرار الشركة :

ونص عليها البند ٦ من المادة السابقة كما يلى: «كل مدير أو عضو مجلس إدارة أو مراقب حسابات أو معاون له أو عامل لديه وكل شخص يعهد إليه بالتفتيش على الشركة أفشى ما يحصل عليه بحكم عمله من أسرار الشركة أو استغل هذه الأسرار لجلب نفع خاص له أو لغيره.

٥- المضاعفة فى حالة العود :

ونصت عليها المادة ٥١ من القانون السابق ونصها «تضاعف فى حالة العود الغرامات المنصوص عليها فى المادتين السابقتين فى حديها الأدنى والأقصى».

ثالثاً : المسئولية التأديبية

تنص القوانين المنظمة للمهنة عادة على حقوق وواجبات المراجعين كما تصدر المنظمات من وقت لآخر قواعد للسلوك المهنى والتى يجب أن يلتزم بها المراجع سواء فى تصرفاته مع العملاء أو مع زملائه. وفى حالة مخالفة عضو المهنة لبعض هذه الأحكام، فإنه يعرض نفسه للمسئولية أو المحاكمة التأديبية التى تنظمها المنظمة المهنية، فقد نصت المادة ٣٧ من قانون انشاء نقابة المحاسبين والمراجعين رقم ٣٩٤ لسنة ١٩٩٥ على ما يلى

يحاكم تأديبياً كل من أخل من الأعضاء بواجباته فى مزاولة المهنة أو ارتكب أموراً مخله بشرفها أو ماسة بكرامتها.

ويعتبر اخلالاً بالواجبات ما يعد اخلالاً بآداب وسلوك المهنة.

واذا ما ارتكب المراجع أحد هذه الأمور تتم محاكمته تأديبياً. والأمر هنا يختلف فى حاله ما اذا كان يقوم بمراجعة أحدى وحدات القطاع الخاص، أو كان يعمل بإدارة مراقبة الحسابات الخاصة بإحدى وحدات القطاع العام.

وينظم القانون رقم ٣٩٤ لسنة ١٩٥٥ الخاص بإنشاء نقابة المحاسبين والمراجعين اجراءات محاكمة المراقب تأديبياً في وحدات القطاع الخاص، أما القانون رقم٤٤ لسنة ١٩٦٥ فهو يتناول اجراءات تأديب العاملين الفنيين بإدارة مراقبة الحسابات الخاصة بوحدات القطاع العام.

وفيما يلي تفسير مختصر لتلك الإجراءات

(أ) اجراءات تأديب مراجعي وحدات القطاع الخاص:

١ - يحيل مجلس النقابة العضو الذي ارتكب اموراً مخله بشرف المهنة أو ماسة بكرامتها، أو يخل بواجباته المهنية إلى لجنة التحقيق التي تشكل طبقاً لنص المادة ٣٩ من القانون ٣٩٤ لسنة ١٩٥٥ من:

- موظف فني بمجلس الدولة من إدارة الفتوى والتشريع ينتدبه رئيس هذه الإدارة ويرأس اللجنة :
- عضوين من النقابة ينتخبهما مجلس النقابة كل سنة.

٢ - ترفع لجنة التحقيق تقريراً إلى مجلس النقابة، حتى اذا وجد هذا الأخير ما يبرر السير في إجراءات المحاكمة، رفعت الدعوة إلى هيئة التأديب من الدرجة الأولى بقرار من مجلس النقابة - ويتولى أحد أعضاء لجنة التحقيق الاتهام أمام الهيئة التأديبية.

وتتكون هيئة التأديب من الدرجة الأولى كما يلي (طبقاً لنص المادة ٣٨ من القانون ٣٩٤ لسنة ١٩٥٥):

- أحد وكيلي النقابة رئيساً.
- أستاذ بإحدى كليات التجارة يختارة مجلس النقابه من بين ما توشحهم مجالس الكليات (عضوا) .
- عضوين من أعضاء مجلس النقابة من الفئة التي ينتمي اليها العضو المقدم للمحاكمه يعينهما مجلس النقابه لمدة سنه .

٣ - يعلن المحاسب أو المراجع المطلوب محاكمته تأديبيا بالحضور أمام الهيئة التأديبية بكتاب مسجل بعلم الوصول، موضح فيه ميعاد الجلسه ومكانها وملخص التهم المنسوبة اليه، وذلك قبل تاريخها بخمسه عشر يوما على الأقل .

٤- يجوز للعضو المقدم للمحاكمة التأديبية أن يحضر بنفسه أو يوكل عنه من يشاء من أعضاء النقابه أو من المحامين للدفاع عنه، وللهيئة التأديبية أن تامر بحضور العضو شخصياً .

٥- يكون للهيئة التأديبيه من تلقاء نفسها أو بناء على طلب العضو المقدم للمحاكمة أو العضو المتولى الاتهام، أن تكلف بالحضور الشهود الذين ترى سماع أقوالهم .

٦- تكون جلسات هيئه التأديب بدرجتيها سريه، ويعلن قرار كل هيئه إلى المتهم بكتاب مسجل بعلم الوصول، خلال عشرة أيام من تاريخ صدوره، ويقوم مقام الاعلان، وتسلم صورة منه للمتهم بتوقيع منه فى سجل معد بالنقابة لهذا الغرض .

٧- يجوز خلال ثلاثين يوما من تاريخ اعلان القرار للعضو المتهم الذى صدر قرار ضده من هيئة تأديب الدرجة الأولى، وكذلك يجوز للعضو المتولى الاتهام، ان يستأنف القرار المذكور أمام هيئة الدرجة الثانية باعتبارها هيئة الاستئناف، وذلك بتقرير يدون فى سجل يعد لذلك بالنقابة.

وميعاد الاستئناف هو ثلاثون يوما من تاريخ اعلان القرار الى المتهم اذا كان حضوريا ، أو من تاريخ انتهاء ميعاد المعارضة.

وتتشكل هيئة الدرجة الثانية (طبقا لنص المادة ٣٨ من القانون ٣٩٤ لسنة ١٩٥٥) على النحو التالى :

- نقيب المحاسبن والمراجعين (رئيسا) .

- نائب من إدارة الفتوى والتشريع بمجلس الدولة ينتدبه رئيسا (عضوا) .

- واحد من بين أعضاء مجلبس النقابة يعينه المجلس لمدة سنة (عضوا) .

٨ - قد يصدر قرار الهيئة فى غيبة المحاسب او المراجع المتهم، ويجوز له المعارضة فى قرار الهيئة الصادر غيابيا.

وذلك فى خلال ثلاثين يوما بعد تاريخ اعلامه بالقرار، وتتم المعارضة بمقتضى تقرير يدبون فى سجل معد لذلك بالنقابة.

٩ - يعاقب المحاسب أو المراجع الذى تثبت ادانته باحدي العقوبات التالية (طبقا لنص المادة ٣٧ من القانون ٣٩٤ لسنة ١٩٥٥):

- الانذار

- التوبيخ

الوقف عن العمل مدة لا تتجاوز سنتين

- شطب اسم العضو من جداول النقابة

وينشر بالجريدة الرسمية منطوق القرار التأديبى النهائى الصادر ضد أحد الاعضاء بشطب اسمه او بوقفه عن العمل.

١٠- يجوز لمن صدر ضده قرار نهائى بشطب اسمه من جداول النقابة ان يطلب من هيئة الدرجة الثانية التأديبية بعد مضى ثلاث سنوات من تاريخ صدوره انهاء أثر عقوبة الشطب. واذا اجيب الى طلبه كان له الحق فى إعاده قيد اسمه فى الجدول، على أن تعتبر أقدميته فى هذه الحالة من تاريخ القيد الجديد.

أما اذا رفض طلبه فيجوز له تجديد هذا الطلب مرة أخرى بعد ثلاث سنوات من تاريخ اعلانه من هذا الرفض.

ويلاحظ أن قرار الهيئة التأديبية النهائي يجوز الطعن فيه امام محكمة القضاء الادارى بمجلس الدولة شأنه فى ذلك شأن سائر القرارات الادارية التأديبية النهائية.

١١- فى حالة اصدار قرار نهائى بشطب اسم المحاسب او المراجع من الجدول قد يحصل المتهم بعد ذلك على مستندات تثبت براءته من التهم التى كانت منسوبه اليه ويجوز له فى هذه الحالة ان يلتمس اعادة النظر فى القرار المذكور.

(ب) اجراءات تأديب العاملين الفنيين بادارة مراقبة حسابات الوحدات الاقتصادية التابعة للقطاع العام:

تتمثل هذه الاجراءات طبقا لنص القانون رقم ٤٤ لسنة ١٩٦٥ فقى :

١ - تختص بمحاكمة العاملين الفنيين بادارات مراقبة الحسابات محكمة تأديبية مشكلة من:

- نائب رئيس مجلس الدولة أو أحد وكلاء المجلس (رئيسا).
- مستشار او مستشار مساعد بمجلس الدولة (عضوا).
- مدير ادارة بدرجة وكيل وزارة بالادارة المركزية للرقابة المالية على الهيئات ووحدات القطاع العام (عضوا).
- اقدم اثنين من مديرى ادارات مراقبة الحسابات (عضوا).

٢ - تقام الدعوى التأديبية بناء على تقرير من رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات او من يفوضه فى ذلك ويتولى أحد أعضاء النيابة الادارية الادعاء امام المحكمة التأديبية.

٣ - تكون جلسات هذه المحكمة سرية وللعضو المنسوب اليه الاتهام الحضور امامها بنفسه او بواسطة محامى يوكل للدفاع عنه، وللمحكمة ان تأمر بان يحضر بنفسه او بواسطة محامى يوكل للدفاع عنه، وللمحكمة ان تأمر بان يحضر بنفسه ولها ان تحكم غيابيا اذا تخلف عن الحضور.

٤ - تتمثل العقوبات التأديبية فى :

- الانذار
- الخصم من المرتب عند مدة لا تتجاوز شهرين.
- الحرمان من العلاوة او الترقية او تأجيل أى منهما عن موعده.
- الفصل النهائى من الخدمة.

ويلاحظ ان احكام هذه المحكمة نهائية غير قابلة للطعن.

تطبيقات الباب الأول والثانى

السؤال الأول:

بين مدى صحة أو خطأ العبارات الآتية مع التعليل:

١ - تهدف مراجعة القوائم المالية إلى تحديد ما إذا كان الفرد أو الوحدة قد التزم بالقوانين أو اللوائح.

٢ - تهدف مراجعة القوائم المالية إلى تحديد ما إذا كانت القوائم المالية للوحدة قد تم عرضها بشكل عادل تمشياً مع المبادئ المحاسبية المقبولة.

٣ - المراجعة فى الوحدات الادارية الحكومية ستخدم القوانين واللوائح كمعايير لها.

السؤال الثانى :

حدد أى العبارات التالية خطأ وأيهما صواب مع التعليل فيما لا يزيد عن ثلاثة أسطر:

١ - إذا كان للمراجع مصلحة مالية مباشرة أو غير مباشرة فى مشروع العميل فإنه لا يترتب على ذلك الاخلال بالاستقلال فى الواقع .

٢ - تتعلق معايير العمل الميدانى بالمؤهلات اللازم توافرها فى المراجع حتى يتمكن من تخطيط وتنفيذ المراجعة بكفاءة.

٣ - لا يصدر المراجع رأيا متحفظا إلا إذا اتضح له أثناء المراجعة أن العميل لم يلتزم بالمبادئ المحاسبية المقبولة عند إعداد القوائم المالية.

السؤال الثالث:

اشرح فوائد المراجعة.

السؤال الرابع :

فرق بين المحاسبة وامساك الدفاتر والمراجعة والفحص.

السؤال الخامس:

« توازن ميزان المراجعة لا يعنى أن الحسابات دقيقة » ناقش هذه العبارة.

السؤال السادس:

اشرح أهم اسباب الاخطاء فى البيانات المحاسبية التى تثبت فى الدفاتر والسجلات المحاسبية - ثم تكلم عن اجراءات قيود تصحيح الأخطاء.

السؤال السابع:

وضح نوع المراجعة الذى تقترح استخدامه عموما

السؤال الثامن:

ما هى الصفات التى يجب توافرها فى المراجع المستقل.

السؤال التاسع:

اشرح باختصار قواعد وآداب السلوك المهنى كما تناولها الميثاق العام لآداب وسلوكيات مهنة المحاسبة.

السؤال العاشر:

ماذا يقصد باستقلال المراجع وما هى أهميته.

السؤال الحادى عشر:

كيف كفل المشرع للمراقب أهم أركان الاستقلال الخاصة بتعيينه وتغييره؟

السؤال الثانى عشر:

وضح المسئولية الجنائية للمراجع فى ظل القوانين التى مرت بها التطورات الاقتصادية فى مصر.

السؤال الثالث عشر:

ما هى إختصاصات فئات المحاسبين والمراجعين

السؤال الرابع عشر:

اشرح التأهيل العلمى والعملى للمراقب كما تناوله الميثاق العام لآداب وسلوكيات مهنة المحاسبة

السؤال الخامس عشر:

يعتبر المراقب مسئولا مسئولية مدنية إذا أهمل أو قصر فى أداء واجباته ولم يبذل المهارة المعقولة التى يواكبها شخص مهنى عادى.

اشرح هذه العبارة فى ضوء ما درسته.

الباب الثالث

الاجراءات التنفيذية لعملية المراجعـــة

الباب الثالث

الاجراءات التنفيذية لعملية المراجعة

يتناول هذا الباب عرض للموضوعات التالية:

الفصـــــل الأول : هيكل مكتب مراجعة الحسابات.

الفصل الثانـــى : الاجراءات التمهيدية لعمليات المراجعة الجديدة.

الفصل الثالـــث: برنامج المراجعه.

الفصل الرابـــع: خطر المراجعة

الفصل الخامس : أوراق وعلامات ومذكرات المراجعة.

الفصل السادس: أدلة ووسائل الاثبات فى المراجعة.

الفصل الأول

هيكل مكتب مراجع الحسابات

يتكون مكتب المراجع فى العادة من الشخصيات التالية:

١ - المراجع :

ويكون مسئولا عن :

- الاشراف على المكتب وادارته.
- إنجاز عمليات المراجعة التى تكلفه بها الشركات والمؤسسات والأفراد
- وضع برنامج المراجعة.
- توجيه المساعدين: فالمراجع لا يقوم باجراءات المراجعة بنفسه ولكنه يفوض تنفيذ الاجراءات الى بعض المساعدين تحت اشرافه.
- مراجعة التقرير النهائى والتوقيع عليه.

٢ - المساعدون الأوائل:

ومسئوليتهم الرئيسية:

- تنفيذ اجراءات المراجعة تحت اشراف المراجع وتوجيهاته.
- تنفيذ عادة عمليات فى نفس الوقت لأنهم مؤهلون علميا ومهنيا.

٣ - المساعدون تحت التمرين :

وهم الذين يتولون القيام بالعمل الروتينى فى عمليات المراجعة تحت اشراف وتوجيهات المساعدون الأوائل، وهم فى سبيل استكمال تأهيلهم المهنى.

٤ - كتبة الحسابات والالة الكاتبة والسكرتارية:

وهؤلاء يؤدون المهام المكتبية العادية ولا يشترط فيهم توفر دراسة مهنية متخصصة.

٥ - المستشارون والخبراء :

يساعدون المراجع فى ترجيح الرأى وتكوينه مثل خبراء الضرائب والادارة والاقتصاد والقانون.

الفصل الثانى

الاجراءات التمهيدية لعمليات المراجعة الجديدة

عندما يعهد إلى المراجع القيام بعملية المراجعة لأول مرة هناك عدة اجراءات يتعين عليها القيام بها قبل أن يبدأ فى التنفيذ الفعلى لهذه العملية وتتمثل هذه الاجراءات فى الآتى :

أولا : التأكد من اجراءات التعيين :

قبل أن يبدأ المراجع تنفيذ عملية المراجعة التى كلف بها عليه أن يتأكد من صحة تعيينه مراقبا للحسابات وأنه جاء سليما وقانونيا بالاطلاع على العقد الابتدائى والقانون النظامى للشركة إذا كان هو المراقب لأول مرة فى الشركة، أما إذا جاء بعد مراجع سابق فيكفى أن يطلع على قرار الجمعية العمومية الخاص باسناد هذه المهمة اليه. وفى هذه الحالة الأخيرة من المفضل أن يتصل بالمراجع السابق ليعرف منه أسباب عدم تجديد تعيينه فقد يجد لديه من الأسباب والمبررات ما يجعله يرفض قبول هذه المهمة. أما فى حالة شركات الأشخاص والمنشآت الفردية فيجب على المراجع أن يحصل على عقد مكتوب ويوضح فيه بنود الاتفاق والشروط التى تم الاتفاق عليها.

ثانياً : التأكد من نطاق عملية المراجعة والفحص :

بعد أن يتأكد المراجع من سلامة تعيينه عليه أن يتأكد من حدود ونطاق عملية المراجعة التى كلف بها.

ومن الحتمى أن يوضح نطاق ومهمة المراجع فى عقد مكتوب يكون أساس العمل بالنسبة للمنشآت التى تكون المراجعة غير الزامية بالنسبة لها.

أما بالنسبة للشركات المساهمة حيث تكون المراجعة الخارجية على حساباتها الزامية فليس هناك تحديد لنطاق عملية الفحص والمراجعة. ولهذا فإنه ليس من الضرورى وجود عقد مكتوب موضح به شروط الاتفاق، لأنه إذا اتفق الطرفان على شروط تخالف أحكام

القانون فإن هذه الشروط تعتبر باطلة ولكن ليس هناك ما يمنع من اضافة واجبات أخرى للمراجع عن الواجبات التى نص عليها القانون بشرط أن تكون فى اتفاق مكتوب بين الطرفين.

ثالثاً : الحصول على المعلومات والمستندات الآتية :

بعد أن يتأكد المراجع من صحة إجراءات تعيينه قانونا وبعد أن يحدد نطاق المراجعة المكلف بها يجب على المراجع الاطلاع على وثائق مستندات تكوين المنشأة ويمكنه تلخيصها فيما يلى:

- نبذة عن حياة المنشأة وهيكلها التنظيمى والادارى.
- دراسة النواحى الفنية للمنشأة عن طريق زيارة المصانع أو المخازن.
- مدة الشركة - غرضها الأساسى - رأسمالها - مركزها القانونى.
- السلطات الممنوحة لأعضاء مجلس الادارة والعضو المنتدب.
- الحصول على نسخة من عقد الشركة وقانونها النظامى وأى وثائق أو عقود أساسية أخرى ليتعرف على حقوق الدائنين والمساهمين.

رابعاً : فحص النظام المحاسبى للمنشأة:

يجب على المراجع فحص النظام المحاسبى للمنشأة وذلك بالاطلاع على سجلات ودفاتر المنشأة (المحاسبية والاحصائية والنظامية والالزامية والاختيارية) والحصول على كافة الدفاتر المستخدمة وقائمة بدليل الحسابات ان وجد، وإذا كانت المنشأة صناعية عليه أن يدرس نظام حسابات التكاليف ومدى كفايته وسلامته وأن يدرس أيضاً نظام الدورات المستندية ويفصح عن رأيه فى ذلك كله فى تقريره.

خامساً : الاطلاع على الحسابات الختامية والقوائم المالية السابقة :

إذا كانت المنشأة سبق أن راجعها مراجع حسابات آخر فإن على المراجع الجديد أن يطلع على الحسابات الختامية والقوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة كما يطلع على تقرير المراجع السابق للتعرف على المشاكل المحاسبية الخاصة بنوع الصناعة أو التجارة وتحليل

القوائم المالية. وعليه أن يفحص بكل دقة أية تحفظات وردت بتقرير هذا المراقب السابق أو بتقرير مجلس الادارة. وقد جرى العرف بين المراجعين على أن يتبادلوا هذه الخدمة بينهم.

سادسا : فحص وتقييم نظام المراقبة الداخلية:

يعتبر ذلك من أهم الخطوات التى يجب أن يهتم بها المراجع حيث تحولت المراجعة من مراجعة تفصيلية كاملة الى مراجعة انتقادية تقوم على أساس الاختبارات، وتتوقف كمية هذه الاختبارات التى يختارها المراقب على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية للمنشأة التى يراجعها.

بمعنى أن المراجع يوسع من نطاق فحصه واختباراته إذا كان نظام المراقبة الداخلية المطبق ضعيفا وتشوبه ثغرات يمكن استغلالها استغلالا سيئاً فى الاختلاسات والسرقات فى حين أنه إذا كان النظام المطبق قويا ومحكما كلما قلل المراجع من حجم اختباراته إعتمادا على سلامة ومتانة نظام الرقابة الداخلية.

سابعاً : رسم خطة لعملية المراجعة :

يجب على المراجع رسم خطة مستوفاة المراجعة فى ضوء المعلومات والبيانات السابقة التى حصل عليها ويطلق على هذه الخطة برنامج المراجعة.

ثامناً : إعداد الملف الدائم :

يجب على الراجع إعداد ملف دائم باسم المنشأة يضم كل الوثائق والبيانات السابقة التى حصل عليها.

تاسعاً : اختيار المساعدين اللازمين لتنفيذ خطة المراجعة:

لاعطاءهم الارشادات اللازمة وشرح النقاط الهامة التى تفيدهم أثناء قيامهم بتنفيذ خطة المراجعة وتعريفهم بالمنشأة وموظفيها.

الفصل الثالث

برنـــــامج المراجعــــة

تعريفه وهدفه :

برنامج المراجعة هو الخطة الشاملة التى يزمع مراجع الحسابات اتباعها فى محاولة جمع الاثباتات الكافية التى تساعده على عملية الفحص لكى يستطيع أن يبدى رأيا فنيا محايدا عن الحسابات.

وتتضمن هذه الخطة مراحل التنفيذ وخطواته ونوعية العمل الذى يتعين آداؤه فى كل مرحلة، وعدد القائمين بالتنفيذ وتوزيع العمل عليهم بما يحقق اتمام عملية المراجعة فى الوقت المحددة طبقا للبرنامج.

ويجب مراعاة أن برنامج المراجعة يختلف من منشأة لأخرى تبعا لطبيعة وحجم العمل فى كل منها، فلا يوجد برنامج نمطى يمكن اتباعه لمراجعة كافة المنشآت فى مختلف الأنشطة التجارية والاقتصادية وحتى فى المنشآت التى تعمل فى نفس النشاط يصعب تطبيق برنامج موحد لمراجعتها نظرا لاختلاف بعض الخصائص والعمليات فى كل منها.

كذلك قد يختلف برنامج المراجعة لمنشأة معينة هذه السنة عن برنامج المراجعة للسنة الماضية نظرا لتغير ظروف المنشأة من فترة مالية إلى أخرى.

وبالرغم من ذلك فإن بعض المراجعين يستخدمون ما يطلق عليه «البرنامج النموذجى» وهو عبارة عن برنامج شامل لكافة الاجراءات الممكن تطبيقها فى مراجعة نوع معين من المنشآت.

وبناء على هذا البرنامج يقوم المراجع بتعديل بعض نقاطه فى ضوء البيانات والمعلومات التى يحصل عليها من المنشأة وميزة هذا البرنامج هو ضمان عدم السهو عن اجراء يكون لازما فى مراجعة ذلك النوع من المنشآت

ويتبلور البرنامج من الناحية العملية فى شكل جدول مزود بعدد من الخانات وفيما يلى نموذج لبرنامج المراجعة :

ومما سبق عرضه فى هذا المجال فمن الصعب وضع برنامج للمراجعة يصلح للاستخدام فى كافة المشروعات التى تعمل فى مجال معين وذلك لاختلاف ظروف وطبيعة العمل والأهداف فى تلك المشروعات.

ولذلك فسوف يقتصر النموذج المقترح لبرنامج المراجعة على الخطوط العريضة فقط ودون الدخول فى التفاصيل التى قد تختلف من مشروع لآخر.

نموذج برنامج مراجعة لمنشأة تجارية

اسم العميل.............................. أعد البرنامج...................

التاريخ ...... ـ.................... راجعه واعتمده..........................

خطوات واجراءات المراجعـــة	التاريخ	وقت مقــدر	وقت فعلى (المستنفذ)	توقيع القائم بالعمل	ملاحظات
أولاً : دفتر النقدية : - جردة النقدية واعداد محضر الجرد . - مطابقة الرصيد طبقا للجرد الفعلى - الحصول على شهادة من البنك برصيد المنشأة فى نهاية الفترة على أن ترسل الشهادة رأسا للمراجع. - مراجعة مستندية لكشف البنك مع اشعارات الاضافة والخصم وايضا لمذكرة التسويات والمدفوعات والمقبوضات. - مراجعة حسابية للترحيلات والمجاميع الرأسية والأفقية ونقل المجاميع من صفحة لأخرى. **ثانياً: دفتر صندوق المصروفات النثرية:** - الجرد الفعلى المفاجئ للسلفة والتحقق من أن رصيد النقدية بالدفتر مطابق لما هو موجود بحيازة الموظف المختص. - مراجعة مستندية لبعض المصروفات النثرية. - مراجعة حسابية للمجاميع الرأسية والأفقية ونقل السلفة وتجديد السلفة والترحيلات لليومية العامة والترحيل للحسابات الخاصة بدفتر الاستاذ.					

خطوات واجراءات المراجعــه	التاريخ	وقت مقــدر	وقت فعلى (المستنفد)	توقيع القائم بالعمل	ملاحظات
ثالثاً : مراجعة دفتر المشتريات الآجلة: بعد التأكد من اثبات المنشأة لكل مشترياتها وفى مواعيد وصولها وان المشتريات اثبتت فى دفاتر الصنف الوارد يجب القيام بـ: - المراجعة المستندية لفواتير الشراء المراجعة الحسابية للمجاميع والنقل من صفحة لأخرى - والترحيل للأستاذ العام والحسابات الشخصية بدفتر الموردين واختبار العمليات الحسابية لبعض الفواتير. **رابعاً : مراجعة دفتر المبيعات الآجلة:** بعد التأكد من اثبات المبيعات فى الدفاتر والتأكد من خروجها وادراجها بدفتر الصادر يجب القيام بـ المراجعة المستندية . لصور فواتير البيع المراجعة الحسابيه للمجاميع والنقل من صفحة لأخرى - والترحيل للأستاذ العام والحسابات الشخصية بدفتر العملاء. واختيار العمليات الحسابية لبعض الفواتير. **خ ساً : مراجعة دفتر اليومية العامة:** بعد التأكد من صحة العمليات المبينة بهذا الـدفـتـر يـجـب الـ ـقـيـا بـ					

خطوات واجراءات المراجعـــة	التاريخ	وقت مقــدر	وقت فعلى (المستنفذ)	توقيع القائم بالعمل	ملاحظات
- المراجعة المستندية : للعمليات المثبة بهذا الدفتر. - المراجعة الحسابية : للترحيلات للأستاذين العام والمساعد ونقل المجاميع من صفحة لأخرى. **سادساً : مراجعة دفتر الأستاذ العام** بعد التأكد من صحة العمليات المرحلة لهذا الدفتر يجب القيام بـ : - المراجعة الحسابية : الترحيل من اليومية العامة أو اليوميات المساعدة - ومراجعة الترصيد - ونقل الأرصدة الى ميزان المراجعة. **سابعاً : مراجعة حسابات النتيجة:** للتأكد من صحة رقم نتيجة الأعمال يجب القيام بـ : - مراجعة مستندية اختبارية لبنود المصروفات والايرادات. **ثامناً : مراجعة عناصر المركز المالى :** **١ - الأصول الثابتة:** للتأكد من الوجود والملكية والتقويم يجب القيام بـ : - الجرد الفعلى. - مراجعة مستندية للاضافات والاستبعادات. - فحص معدلات وقيطم الاهلاك.					

خطوات واجراءات المراجعة	التاريخ	وقت مقدر	وقت فعلى (المستنفذ)	توقيع القائم بالعمل	ملاحظات
٢ - البضاعة بالمخازن : للتحقق من الوجود والملكية والتقويم يجب القيام بـ : - الجرد الفعلى - والتقويم. - المراجعة الحسابية لقوائم الجرد . - المراجعة المستندية. **٣ - المدينون :** للتأكد من قانونية وجدية المبالغ المقيدة بحسابات العملاء - وصحة الأرصدة - وامكانية التحصيل يجب القيام بـ : - المراجعة المستندية. - المراجعة الحسابية للترحيل والترصيد. - فحص مخصص الديون المعدومة والمشكوك فى تحصيلها والتأكد من كفايته. **٤ - الاستثمارات:** للتأكد من الوجود والملكية وصحة التقويم وللتأكد من تحصيل الايرادات المتعلقة بها يجب القيام بـ : - الجرد الفعلى - والمراجعة الحسابية لدفتر الاستثمارات والمراجعة المستندية. **٥ - حقوق أصحاب المنشأة:** للتأكد من قانونية العمليات وصحة الأرصدة يجب القيام بالمراجعة المستندية. **٦ - حقوق الغير:** للتأكد من ادراج جميع الالتزامات بقيمتها الحقيقية يجب التأكد من أن تكوين المخصصات كافية والافصاح عن كافة المسئوليات العرضية ويتم ذلك عن طريق القيام بالمراجعة المستندية.					

أغراض برنامج المراجعة:

ان الاعتماد على برنامج للمراجعة يحقق الأغراض التاليه

١ - تحديد الاجراءات التفصيلية للمراجعة وتوزيعها على القائمين بها كذلك يحدد خطوط واضحة للعمل الخاص بالمساعدين دون تضارب أو ضياع فى الوقت.

٢ - يعتبر برنامج المراجعة وسيلة من وسائل تدريب مساعدى المراجع على عمليات المراجعة.

٣ - يعتبر برنامج المراجعة سجلا يحوى ما قام به المراجع ودليلا على قيامه بواجباته.

٤ - يعتبر أداة للرقابة يستطيع من خلاله تقييم أعمال مساعديه ومندوبيه والرقابة عليها من خلال تتبع عملية المراجعة وعدد الساعات التى أمضاها كل منهم حسب درجته.

مقومات برنامج المراجعة الجيد:

لكى ينجح برنامج المراجعة فى تنفيذ عملية المراجعة بدقة وكفاءة يجب أن يراعى فى وضع برنامج المراجعة الاعتبارات التالية:

١ - إعداد برنامج المراجعة بما يتفق مع نطاق عملية المراجعة التى كلف بقيامها المراجع أى أن لكل عملية مراجعة برنامج خاص لها يتفق مع نطاقها وطبيعة المنشأة محل المراجعة.

٢ - إعداد برنامج المراجعة فى إطار نظام الرقابة الداخلية الموجود والمطبق فى المنشأة ومعنى هذا الا يتم وضع برنامج للمراجعة الا بعد الدراسة التفصيلية لأنظمة الرقابة الداخلية فى المنشأة.

٣ - إعداد برنامج المراجعة فى ضوء أدلة الاثبات المتاحة للمراجع وفى ضوء مدى الاعتماد على هذه الأدلة وقوتها فى الاقناع.

٤ اعداد برنامج المراجعة على أساس تفصيليا يحدد الاجراءات الفنية للمراجعة وفقا للمستويات المهنية المتعارف عليها بحيث يعبر عن درجة عناية المراجع بعملية المراجعة.

أنواع برامج المراجعة :

يوجد نوعان نم برامج المراجعة هما :

١ - برنامج مراجعة محدد مقدما.

٢ - برنامج مراجعة يعد أثناء تنفيذ عملية المراجعة.

١ - برنامج المراجعة المحدد مقدما :

يقوم المراجع بوضع البرنامج مقدما بعد دراسته للمنشأة وقيامه بجمع المعلومات الأولية والتفصيلية السابق أن أشرنا اليها وبعد معرفته بكل الظروف المحيطة بهذه المنشأة ولا يفهم أنه برنامج موحد لكل المنشآت لصعوبة تطبق ذلك من الجهة العملية لأن اجراءات ووسائل المراجعة تختلف باختلاف طبيعة النشاط وشكلها القانونى.

وبرنامج المراجعة المحدد مقدما يحقق المزايا التالية :

١ - يمكن من خلاله أن يقوم المراجع بتقسيم العمل على مندوبيه ومساعديه بحيث تتم الاستفادة من خبراتهم وكفاءتهم فى مجال عملية المراجعة.

٢ - طالما أن البرنامج يعد مقدما ويحتوى على الاجراءات التفصيلية لعملية المراجعة فان المراجع يطمئن انسياب وسهولة عملية المراجعة دون تضارب أو ازدواج أو سهو لبعض الجزئيات.

٣ - يساعد برنامج المراجع على متابعة العمليات التى تحت الفحص أو أى أمور معلقة أولا بأول دون اغفالها.

٤ - يعتبر برنامج المراجعة دليلا على قيام المراجع بالمهمة وفقا للمستويات المتعارف عليها مهنيا وحماية للمراجع من المساءلة عن أى إهمال أو تقصير

وقد ينتقد هذا النوع من برامج المراجعة من حيث أنه قد يجعل من اجراءات وخطوات الفحص اجراءات روتينية تفقد الفاعلية المطلوبة فيها ولكن هذا النقد ممكن تفاديه عن طريق تعديل البرنامج الموضوع مقدما بما يشاهد من ملاحظات تستدعى هذا التعديل أو اضافة بعض الاجراءات التى قد تكون مناسبة ويشترط أن يتصف البرنامج «بالمرونة - مع القابلية للثبات».

٢ - برنامج المراجعة المعد أثناء تنفيذ المراجعة :

هو برنامج يعد أثناء تنفيذ عملية المراجعة ويحتوى هذا البرنامج على الخطوط الرئيسية لعملية المراجعة والفحص والأهداف الواجب تحقيقها دون ان يشتمل على أى إجراءات تفصيلية حيث تترك هذه الاجراءات بعد البدء فى تنفيذ عملية المراجعة وتترك ايضا لحين التنفيذ حرية اختيار الأساليب المناسبة والملاءمة لظروف عملية المراجعة.

الفصل الرابع

خطـــر المراجعـــة

مفهوم خطر المراجعة :

عندما ينتهى المراجع الخارجى من مراجعة القوائم المالية للشركة فإنه يعد تقرير عن مراجعته يقدمه للمساهمين أو لمجلس ادارة الشركة، ويتضمن هذا التقرير رأيه الفنى المحايد عن مدى عدالة القوائم المالية التى أعدتها إدارة الشركة نحن حقيقة نتائج نشاط الشركة ومركزها المالى.

وإبداء المراجع لرأيه فى القوائم المالية ككل فإنه يتحمل خطر أن يكون هذا الرأى غير صحيح ومخالف للواقع، فقد يقرر أن القوائم المالية تعبر بعدالة عن نتائج نشاط المنشأة ومركزها المالى في حين انها فى الحقيقة لا تعبر عن ذلك (خطر القبول الخاطئ: In-coreect Accepranc) أو ما يعرف باسم Beta Bisk أو يقرر أن القوائم المالية لا تعبر بعدالة فى حين أنها تعبر (خطر الرفض الخاطئ: Incorect Rejection) أو ما يعرف باسم Alpha Risk.

ويرتبط خطر القبول الخاطئ بفعالية عملية المراجعة Audit Effectiveness اما ان هناك بعض الاختبارات لم تتم وهذا النوع أكثر حدة واكثر خطورة منخطر الرفض الخاطئ الذى يرتبط بكفاءة عملية المراجعة Audit Efficiency.

والخطر الكلى للمراجعة عبارة عن خليط من أخطار المراجعة المختلفة المقدرة لرصيد كان حساب أو لمجموعة من أرصدة الحسابات لانه من غير المنطقى ومن غير العملى تقدير الخطر الكلى للمراجعة على مستوى القوائم المالية ككل، ويهدف المراجع الخارجى فى إدارته لعملية المراجعة الى وضع حد لخطر المراجعة لرصيد كل حساب لكى يكون الخطر الكلى للمراجعة عند الانتهاء من الفحص عند مستوى منخفض يسمح له بأن يعبرعن رأيه فى القوائم المالية ككل بأقل خطر حتى أن يكون هذا الرأى غير صحيح.

وخلاصة القول ان مفهوم خطر المراجعة من وجهة نظر المراجع الخارجى هو خطر ابداء رأى خاطئ فى القوائم المالية لا يقف وحقيقة ما جاء بتلك القوائم.

مكونات خطر المراجعة :

تتمثل مكونات خطر المراجعة فيما يلى :

١ - الخطر الذاتى (الملازم) Inherent Risk

ويقصد به خطر قابلية رصيد حساب معين لتحريف قد يكون هاما بمفرده أو عندما يضاف الى غيره من تحريفات فى أرصده حسابات أخرى وبافتراض عدم وجود نظام رقابة داخلية.

وينقسم الخطر الذاتى إلى نوعين :

أ - الخطر الذاتى الناتج عن الظروف

وهو الخطر الذى ينتج عن عوامل أو ظروف خارج تحكم المنشأة مثل التغيرات فى ظروف الاعمال بصفة عامة والتعليمات الحكومية الجديدة والعوامل الاقتصادية الاخرى ولذلك لا يواجه هذا الخطر عادة بوضع نظم للرقابة الداخلية المحاسبية.

ب - الخطر الذاتى الناتج عن الخصائص

وهو خاص بحساب معين أو عملية معينة وينتج عن الخصائص الخاصة بهذا الحساب أو تلك العملية فخطر الاخطاء او المخالفات يكون أكبر بالنسبة لانواع معينة من الحسابات أو العمليات وتكون بعض الاصول أكثر عرضة للسرقة والاختلاس عن غيرها فالنقود مثلا أكثر عرضة للاختلاس عن الاثاث والآلات.

٢ - خطر الرقابة Control Risk

ويقصد به خطر امكانية حدوث تحريف فى رصيد حساب معين لا يستطيع نظام

الرقابة الداخلية منعه او اكتشافه فى الوقت المناسب وبسبب القصور والمحددات الملازمة لأى نظام للرقابة الداخلية مثل تلك التى ترجع الى الخطأ البشرى فانه يكون هناك دائما مستو معين من خطر الرقابةلأى نظام للرقابة الداخلية.

٣ - خطر الفحص Delection Risk

ويقصد به خطر فشل اجراءات المراجعة فى إكتشاف تحريف فى رصيد حساب معين. ويعتبر خطر الفحص دالة لفعالية اجراءات المراجعة المستخدمة وكيفية تطبيقها.

ويوجد خطر الفحص لأحد الاسباب التالية أو المزيج منها:

أ - استخدام المراجع لأسلوب الفحص بالعينه.

ب - اختيار المراجع لاجراءات مراجعة غير سليمة.

حـ - تطبيق المراجع لاجراءات مراجعة بطريقة غير صحيحة.

د - تفسير المراجع الخاطئ لنتائج اجراءات المراجعة.

تقدير خطر المراجعة:

اصدر المعهد الامريكى للمحاسبين المعتمدين المعيار رقم ٣٩ متضمنا النموذج الآتى لتقدير خطر المراجعة.

$$AR = IR \times CR \times DR$$

حيث :

AR Audit Risk خطر المراجعة

IR Inherent Risk الخطر الذاتى

CR Control Risk خطر الرقابة

DR Delection Risk خطر الفحص

ويلاحظ أن الرقم المجهول فى هذا النموذج هو خطر الفحص،حيث يقوم المراجع بتقدير خطر المراجعة بناء على الظروف المحيطة بالمنشأة وعادة ما يكون لشركات المراجعة الكبيرة قائمة محددةبخطر المرجعة لكل منشأة بناء على حجمها وطبيعة نشاطها وغيرها

من العوامل ثم يقوم المراجع بتحديد الخطر الذاتى بناء على خبرته ودراسته لحسابات الشركة وأخيراً يقوم بتحديد خطر الرقابة بعد دراسة وفهم نظام الرقابة الداخلية ثم تطبيق النموذج لتحـديد خطـر الفحـص، وبناء على خطر الفحص يتحدد حجم اختبارات المراجعة Substantive Tests .

فكلما زاد خطر الفحص كلما قل حجم اختبارات المراجعة والعكس صحيح وكلما كانت الرقابة الداخلية جيدة كلما قل خطر الرقابة ومن ثم كبر خطر الفحص وقل حجم اختبارات المراجعة اما اذا كان نظام الرقابة الداخلية ضعيف كلما زاد خطر الرقابة وقل خطر الفحص وزاد حجم اختبارات المراجعة.

وخلاصة القول ان المراجع يحدد خطر المراجعة ، الخطر الذاتى، وخطر الرقابة لوضعها فى المعادلة السابقة لتحديد خطر الفحص وبناءعلى خطر الفحص يتحدد حجم إختبارات المراجعة هذا الحجم له ثلاثة أبعاد.

١ - توقيت الاختبارات Time كلما نقص خطر الفحص زاد حجم اختبارات المراجعة بمعنى اجراءات معظم اجراءات المراجعة فى تاريخ المركز المالى آخر السنة المالية، وكلما زاد خطر الفحص نقص حجم اختبارات المراجعة وتم اجراء بعض الاختبارات قبل نهاية السنة المالية.

٢ - نوع الأدلة Nature كلما نقص خطر الفحص زاد حجم اختبار المراجعة وزاد إعتماد المراجعة على الأدلة الخارجية External evidence (مثل المصادقات، كشف حساب من البنك، شهادة من محامى الشركة) وكلما زاد خطر الفحص نقص حجم الاختبارات ويمكن للمراجع الاعتمادعلى الأدلة الداخلية Internal evidence التى تعدها ادارة المنشأة (مثل فاتورة مبيعات، تقرير استلام ، أمر شحن ...)

٣ - مدى الاختبارات Extent، كلما نقص خطر الفحص كلما زاد حجم اختبارات المراجعة وزاد حجم العينة، وكلما زاد خطر الفحص نقص حجم اختبارات المراجعة ونقص حجم العينة.

الفصل الخامس

أوراق وعلامات المراجعة

أولاً : أوراق المراجعة :

تعتبر هذه الأوراق بما يتضمنه من بيانات ومعلومات المصدر الدائم والوحيد الذى يعتمد عليه المراجع فى إعداد تقريره والإفصاح عن رأيه الفنى المحايد عن مدى صحة ودقة الحسابات والقوائم ومن هذه الأوراق :

أ - الملف الدائم :

وهذ الملف يحتوى على بيانات ثابتة ودائمة عن المنشأة محل المراجعة ويحتوى هذا الملف على بيانات هامة بالنسبة للمراجع يرجع إليها المراجع من عام لأخر وهى:

- نبذة تاريخية عن المنشأة وطبيعة أعمالها منذ تأسيسها.
- يعنى أحكام وبنود العقد الابتدائى والقانونى النظامى للشركة والتى يهم المراجع معرفتها.
- الخريطة التنظيمية للمنشأة ومواقع السلطة والمسئولية فيها وأسماء الموظفين الرئيسيين واختصاصاتهم ومن له حق التوقيع.
- ملخص للعقود القائمة أو الالتزامات التى ترتبط بها المنشأة لمدة طويلة.
- بيان بفروع المنشأة المختلفة.
- ملخص للنظام المحاسبى الموجود فى المنشأة والدليل المحاسبى والدفاتر المحاسبية والمجموعة المستندية.
- بيانات بعناصر رأس المال وقيمة السندات (فى حالة الوجوده)
- ملخص للقرارات التى يصدرها مجلس الإدارة والجمعية العمومية ذات الأثر الدائم.

أ - الملف الجارى :

ويحتوى هذا الملف الجارى على بيانات جارية أى متعلقة بعملية الفحص والمراجعة التى يباشرها المراجع فى السنة الحالية موضع الفحص. ويتضمن هذا الملف المحتويات التالية:

- المستندات المؤيدة لتعيين المراجع (صورة من قرار الجمعية العمومية - أو صورة من العقد).
- برنامج المراجعة الذى أعده المراجع.
- قائمة أرصدة الحسابات حتى تاريخ المراجعة (ميزان المراجعة).
- قوائم تحليل لعناصر المركز المالى، وعناصر المصروفات والإيرادات.
- ملخص لمحاضر جلسات مجلس الإدارة والجمعية العمومية خلال العام.
- ملخص بقيمة المخصصات والاحتياطيات والتغيرات التى طرأت عليها خلال العام.
- صور من محاضر جرد النقدية، والمخزون السلعى، والأوراق المالية.
- ملخص لسجل الأصول الثابتة وكشوف الاهلاك الخاصة بها.
- كشف أرصدة المدينين والديون المعدومة والمشكوك فى تحصيلها.
- صورة من التقارير المرحلية التى يعدها المراجع ومساعدوه أو مندوبوه وكذلك صورة من التقرير النهائى.
- صورة من الملاحظات أو التحفظات التى يراها المراجع أو تلك التى ينتهى من حلها.

جـ - سجل الملاحظات :

أثناء عملية المراجعة قد يصادف المراجع بعض الأمور أو البيانات التى تحتاج إلى توضيح أو استفسار من الجهاز الإدارى بالمنشأة وكذلك قد يصادف المراجع بعض الأمور التى تختلف ووجهة نظر المراجع مع وجهة نظر إدارة المنشأة.

ولهذه الأغراض يعد المراجع سجلاً لهذه الملاحظات على أن يدون أمام كل ملاحظة ما تم اتخاذه من آراء بشأنها. ويكون هذا السجل المصدر الذى يعتمد عليه المراجع فى ذكر تحفظاته أو ملاحظاته فى التقرير النهائى - وعادة يحتوى هذا السجل على البيانات التالية:

- ملخص لرأى مساعدى المراجع عن كفاءة نظام الرقابة الداخلية واقتراحاتهم بشأن تعديل برنامج المراجعة.

- أى بيانات أو ملاحظات تحتاج لرأى من المراجع ويعرضها المساعد أو المندوب عليه وخاصة البيانات التى لم يتمكن مندوبى المراجع من الحصول عليها أثناء عملية المراجعة.

- ملاحظاته عن مدى مساعدة الإدارة للمراجع من حيث الاستجابة لما يطلبه من شهادات أو مستندات.

- أى أمور معلقة من الزيارة السابقة للمراجع ولم ينتهى بعد من إبداء رأيه النهائى فيها.

ثانياً: علامات المراجعة:

حيث ان عملية المراجعة وفحص الحسابات تتضمن عمليات فرعية متعددة ومتنوعة من حيث المجالات والمراحل فان المراجع ومن يقوم بعملية المراجعة والفحص من مندوبيه أو مساعديه يستخدمون علامات أو رموز معينة تدل على قيامهم بالفحص أو المراجعة وبذلك تخدم غرضين:

- توضيح الأمور التى لم يتم فحصها أو مراجعتها وتوفير الوقت لما هو جديد.

- المساعدة فى زيادة فاعلية المراجعة حتى لاتعاد هذه المستندات التى تمت مراجعتها للمراجعة مرة أخرى.

ومن البديهى أنه ليس هناك اتفاق عام على علامات أو رموز معينة بين مزاولى المهنة. بل نرى أن لكل مراجع رموزه وعلاماته الخاصة به.

ويشترط حتى تتحقق هذه العلامات أهدافها ما يلى:

- أن تكون معلومة فقط للمراجع ومساعديه ومندوبيه ولا يعلمها أى من العاملين فى المنشأة حتى لا تقلد لاخفاء أى تلاعب فى الدفاتر.

- تتغير هذه العلامات من مدة لأخرى حتى لايفهم معناها بالنسبة للعاملين فى المنشأة.

- يجب مراعاة العناية التامة فى استخدام العلامات أو الرموز حتى لا يترتب عليها أى تشويه للدفاتر أو المستندات.

ونقدم فيما يلى بعض العلامات التى يمكن للمراجع استخدامها فى الحياة العملية:

× توضع هذه العلامة أسفل المجموع للدلالة على مراجعة هذه المجموع حسابياً.

م توضع هذه العلامة بجانب المبلغ للدلالة على وجود مصادقة أو شهادة تؤكد صحة أو صدق هذا الرقم.

/ لتعبر أن المبلغ الموضح قد رحل من دفاتر القيد الأولى.

ر تعبر عن صحة ترصيد حسابات الأستاذ.

ك توضع بجانب أى مبلغ بالقوائم المالية أو الحسابات الختامية للدلالة على وجود كشف تحليلى لهذا البند.

الفصل السادس

أدلة وقرائن الاثبات فى المراجعة

من المعروف لغوياً أن الاثبات تأكيد لحقيقة أي شئ وبأى دليل.

أما فى القانون فالاثبات هو إقامة الدليل أمام القضاء وفقاً للطرق التى حددها القانون على وجود واقعة قانونية ترتبت آثارها ومن ثم يطلق عليها الاثبات القضائى[1].

وفى المراجعة فالاثبات يعرف بأنه اقامة مراقب الحسابات للدليل الذى يستند اليه فى التعبير عن رأيه فى مدى صدق وسلامة ووضوح البيانات التى تشتمل عليها حسابات النتيجة وقائمة المركز المالى.

ويعرف الدليل فى المراجعة "بأنه الوسيلة أو الإجراءات أو الشكل المادى الذى يحوز قوة اقتناعة فى اثبات الحقيقة من مقتضى الواقع جنباً إلى جنب مع الحقيقة المحاسبية لمراقب الحسابات"[2].

وقد كان المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين، أول من أبرز أهمية أدلة الاثبات فى مجال عمل مراقبى الحسابات عند فحص أحد مستويات الأداء المهنى المتعارف عليها.

وقد طالب المعهد الأمريكى المراجع بضرورة الحصول على الدليل الذى يتصف بالقناعة Persuasiveness of Evidence ولكى يكون دليل الإثبات مقنعاً لابد وأن يكون :

١ - كاف Sufficent .

٢ - مناسباً Competent .

وترتبط كتابة دليل الاثبات بحجم العينة التى يستخدمها المراجع عند تطبيق

---

١ - الأستاذ/ أحمد نشأت، رسالة الاثبات فى التعاقداتص١

٢ - د. عبس أبو طبل، المراجعة، مطبعة دار التأليف، القاهرة، طبعة ١٩٧٨

اجراءات المراجعة التفصيلية، وترتبط ملائمة دليل الاثبات بموضوعه الدليل وبتوقيت الحصول عليه.

وفى القانون المصرى عرفت القرائن بأنها واقعة تتلازم وجودها غالباً مع وجود واقعة أخرى مرتبطة بها اذ يفترض وجود احدى الواقعتين من وجود الأخرى أى ثبوت أحداهما يتأتى من ثبوت الأخرى، ومن ثم فهى واقعة ثابتة يؤخذ منها ثبوت واقعة أخرى يطلب اثباتها[1].

أما القرينة فى المراجعة فتعرف بأنها "استباط المراقب نتيجة أو حقيقة غير معلومة من أمر ثابت أو من حقيقة أو جملة حقائق متصلة بها وذلك فى سبيل تمكينه من استخلاص رأى فى مسألة واقناعة بالافصاح عن هذا الرأى[2].

والواقع فان الأساس الذى يبنى عليه المراجع رأيه الفنى فى القوائم المالية هو الفحص الذي يستند وفقاً للمعايير العامة للمراجعة التى سبق عرضها فى الباب الأول من هذا الكتاب والمعيار الثالث من معايير العمل الميدانى يتطلب ضرورة الحصول على أدلة كافية ومقنعة عن طريق الفحص والملاحظة والاستفسار والمصادقات حتى تكون أساساً معقولاً لرأى المراجع فى القوائم المالية محل الفحص.

وسوف تتضمن هذه الدراسة الموضوعات الآتية :

١ - العوامل التى تؤثر على كفاية أدلة الاثبات.

٢ - أدلة ووسائل الاثبات فى المراجعة.

أولاً: العوامل التى تؤثر على كفاية أدلة الاثبات :

Competence Evidential Matters

---

١ - د. جميل الشرقاوى - الثبات فى المواد المدنية، دار النهضة العربية، القاهرة، طبعة ١٩٧٦، ص١١٠-١١٣.

٢ - د. عيسى أبو طبل، مرجع سابق، ص١٢.

يتوقف مدى كفاية أدلة الاثبات التي يجب على المراجع القيام بتجميعها وفحصها على العوامل الأساسية التالية

١ - درجة كفاية ودقة نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة محل المراجعة :

Adequate and Accuracy of Internal Control System

نظراً للأهمية البالغة لفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، فقد جاء من ضمن مستويات الآداء التي وضعها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، ضرورة فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المشروع واجراء اختبارات كافية على النظم القائم لتحديد ما اذا كانت وسائل الرقابة المتعارف عليها موجودة فعلاً ومطبقة.

ومن هنا اذا أسفر فحص وتقييم نظام الراقبة الداخلية عن دقة ومتانة هذا النظام كان ذلك بمثابة دليل اثبات على حسن الاحتفاظ بالأصول واستغلالها، والدقة المحاسبية والحسابية للبيانات، وأمانة العرض في القوائم المالية وحسن سير العمل بالمنشأة بشكل عام، وهذا يتيح للمراجع فرصة تضييق نطاق اختباراته وتقليل كمية أدلة الاثبات التي من الواجب عليه أن يسعى إلى تجميعها لتعضيد رأيه الفني المحايد بشأن القوائم المالية التي يراجعها.

واذا أسفر فحص نظام الرقابة الداخلية عن وجود نقاط ضعف أو ثغرات في هذا النظام فان هذا يتطلب من المراجع التوسع في نطاق فحصه وزيادة كمية الاختبارات.

ونظام الرقابة الداخلية الدقيق والفعال يحقق الأهداف التالية :

- ضمان الدقة الحسابية والمحاسبية للبيانات والمعلومات التي تحتويها الدفاتر والسجلات والقوائم.

- حماية أصول المنشأة من أى أختلاس أو تلاعب أو سوء استعمال

- زيادة الكفاية الانتاجية للمنشأة وتشجيع السير بالسياسات الإدارية فى طريقها الموسوم.

٢ - الأهمية النسبية للعنصر محل الفحص والمراجعة : Materiality

يتطلب الأمر دراسة مدى أهمية كل بند أو عنصر بهدف تحديد كمية أدلة الاثبات اللازمة لتأييده حيث أن أمانة القوائم المالية وافصاحها يتطلب الأمر فحص ودراسة مزيد من أدلة الاثبات لتأييد رقم أساسى أكثر من البحث وتجميع أدلة اثبات لبند ليس له الأهمية.

ونود أن نوضح هنا أن الأهمية النسبية للعنصر لاتتوقف على كبر أو صغر قيمته، وانما تتوقف على العلاقة النسبية بين قيمة هذا البند والبنود الأخرى التى تحويها القوائم المالية التى يحاول المراجع أن يبدى رأيه الفنى المحايد عنها كوحدة واحدة وبالتالى مدى التأثير النهائى لهذا العنصر على أمانة وصدق تلك القوائم.

وعلى سبيل المثال : فان اهمال القيود المحاسبية المتعلقة بمشتريات بضاعة تم التعاقد عليها ولكنها تخص السنة التالية ليس له نفس أهمية اغفال اثبات قيمة مماثلة تخص بنداً من بنود المصروفات أو الإيرادات حيث أن اغفال المصروفات أو الإيرادات يؤثر على نتيجة أعمال السنة الحالية أما أغفال اثبات الالتزام فسيؤثر على نتائج السنة المقبلة.

كذلك فان بنداً مثل الأدوات الكتابية والمطبوعات لايكون له نفس الأهمية النسبية اذا قورن بالنقدية أو البضاعة مثلاً ..

٣ -درجة تعرض العنصر للخطر : Relative Risk

مما لاشك فيه أن درجة تعرض البنود محل المراجعة والفحص لمخاطر الاختلاس والخطأ والتلاعب تختلف من بند لآخر.

فمثلاً : نجد أن أكثر العناصر تعرضاً لمخاطر الاختلاس أو التلاعب هى النقدية أو

الأصول التى يسهل تحويلها إلى نقدية مثل البضاعة وأوراق القبض والمدينين. وأقل الأصول تعرضاً لذلك هى الأصول الثابتة حيث يصعب تحويلها إلى نقدية علاوة على سهولة الكشف عن أى اختلاس أو تلاعب فيها.

كذلك فان الظروف المحيطة بكل حالة سوف تؤثر على درجة المخاطرة المتعلقة بالعنصر موضع الفحص والمراجعة.

فمثلاً اذا كان الفحص لأغراض ضريبية فان المخاطرة المتعلقة ببند البضاعة تكون غاية فى الارتفاع، حيث تلجأ المنشآت عادة بهدف التهرب من الضريبة أو تخفيض وعائها إلى تخفيض مجمل الربح عن طريق اما تخفيض رقم المبيعات عن طريق اهمال اثبات بعضض فواتير المبيعات أو ترحيل جزء منها إلى السنة التالية مع ان البضاعة تكون قد خرجت من المخازن، وبالتالى لاتظهر ضمن المبيعات أو ضمن مخزون آخر المدة. أو زيادة رقم المشتريات عن طريق اثبات فواتير مشتريات وهمية ثم جعلها مردودات فى أول العام التالى وبذلك ينخفض مجمل الربح دون أن يكون هناك دخول أو خروج مادي للبضاعة، وكذلك يمكن المنشآت أن تغير سياسة التقييم التى تتبعها البضاعة تحقيقاً لنفس الهدف.

ومن البديهى أنه كلما زادت درجة المخاطرة التى يتعرض لها العنصر محل الفحص والمراجعة كلما كان على المراجع أن يسعى للحصول على أكبر قدر ممكن من أدلة الاثبات لتعقضيد رأيه الفنى المحايد.

٤ - مدى شمول القرينة وكفايتها: Comprehensive

من المعلوم أن المراجع عندما يقوم بوضع برنامج المراجعة يحدد هدفا أو أهدافا لكل عملية فحص يقوم بها أو لكل مرحلة من مراحل المراجعة وهذه الأهداف ينبغى تحقيقها حتى يطمئن المراجع إلى أنه قد وصل بعمله الى المستويات المتعارف عليها وبالتالي يكون قد بذل العناية المعقولة وأخلى نفسه من المسئولية.

وقد تكون قرينة واحدة كافية لتغطية كل الأهداف التي يسعى اليها المراجع من وراء فحصه ومراجعته لعنصر معين أو مجموعة من العناصر، فمثلا تعتبر قرينة التحقق من صحة رقم المصروف عن طريق مستنداته ومن أنه يخص الفترة محل المراجعة كافية لتحقيق كل الأهداف التى يسعى إليها المراجع من وراء فحصه لعناصر المصروفات، وقد لا تكون القرينة الواحدة كافية الا لتغطية أحد أو بعض هذه الأهداف دون الأخرى وبالتالى يجب على المراجع أن يسعى للحصول على مزيد من الأدلة التى تحقق الأهداف الأخرى.

وعلى سبيل المثال: فإن الأهداف التي يسعى المراجع الى تحقيقها عند تحقيقه لبنود الأصول هي التحقق من :

- صحة أرقام الأصول ومطابقتها لما هو مثبت بالدفاتر والسجلات.
- وجود الأصول.
- ملكية الأصول.
- ما إذا كانت هناك أى حقوق للغير على هذه الأصول.

وفى مثل هذه الحالة نجد أن أى قرينة لا يمكنها تغطية كل هذه الأهداف مهما بلغت حجيتها. فكل هدف من تلك الاهداف يتطلب قرينة مستقلة. فالهدف الأول يتطلب المراجعة الحسابية والمستندية والثانى يتطلب جردا عمليا - والثالث يتطلب الاطلاع على العقود المسجلة والحصول على شهادات من الشهر العقارى، والأخير يتطلب الحصول على شهادات من الغير..

٥ - مدى ملاءمة القرينة لطبيعة العنصر محل الفحص:

Relevance for the Nature of the Item

من المسلم به أن دليل الاثبات مهما بلغت حجيته لا يصلح الا لتعزيز رأي المراجع فى شأن بعض العناصر دون البعض الآخر.

فمثلا نجد أن دليل الاثبات المتمثل فى الوجود الفعلى والذى يحصل عليه المراجع من خلال الجرد العملى ورغم قوته وحجيته لا يصلح كدليل اثبات الا فى شأن الأصول الملموسة دون غيرها فهو لا يصلح كدليل اثبات فى شأن المصروفات أو الايرادات أو الحسابات الشخصية أو حسابات البنوك. وكذلك فإن اسلوب المصادقات الذى يمكن من الحصول علي دليل اثبات يتمثل فى اقرار الغير بقيمة حقوق المنشأة طرفه، يصلح كقرينة فى شأن بعض الأصول مثل المدينين وحسابات البنوك دون غيرها من القيود فهو لا يصلح كدليل اثبات فى شأن الأصول الثابته أو البضاعة أو المصروفات أو الايرادات.

٦ - الغرض من الفحص : Purpose of Examination

لا شك أن كمية أدلة الاثبات الواجب تجميعها تختلف حسب الغرض من الفحص فاذا كان الفحص لأغراض ضريبية مثلا فإن الأمر يتطلب قدر كبير من أدلة الاثبات المتعلقة بالايرادات والمصروفات للتحقق من صحة الوعاء الضريبى، أما فى حالة الفحص لغرض مراجعة رصيد حساب معين والتأكد من صحته فإن الأمر يتطلب حصول على أدلة اثبات بكمية اقل عنها فى الحالة السابقة وكذلك تختلف كمية أدلة الاثبات الواجب تجميعها فى حالة الفحص لغرض الحصول على قرض من البنك عنها فى الحالتين السابقتين.

ثانياً : أهم أدلة الاثبات أو القرائن فى المراجعة:

هناك أشكال مختلفة وصور متعددة للقرائن أو أدلة الاثبات التى يسعى المراجع للحصول عليها لتدعيم وجهة نظره وابداء رأيه الفنى المحايد عن مدى أمانة ودلالة الدفاتر والسجلات والقوائم التى راجعها كما أن هناك علاقة وثيقة بأدلة الاثبات فى المراجعة والوسائل الفنية للمَراجعة التى تتبع للحصول على هذه الأدلة اذ أن لكل قرينة أو دليل اثبات وسيلة فنية يتبعها المراجع للحصول عليها.

وفيما يلى أهم القرائن أو الأدلة والوسائل الفنية للحصول على كل منها :

١ - الجرد الفعلى والعد.
٢ - المراجعة المستندية.
٣ - المراجعة الحسابية.
٤ - المراجعة الإنتقادية.
٥ - المصادقات.
٦ - الاستفسارات.
٧ - الربط بين المعلومات والمقارنات.
٨ - فحص السجلات الفرعية.
٩ - الشهادات.

وفيما يلى عرض ما سبق:

١ - الجرد الفعلى والعد:

تعد قرينة الوجود الفعلى التى يحصل عليها المراجع عن طريق قيامه باجراء جرد فعلى Physical Examination للبند الذى يرغب فى التأكد من وجوده الفعلى بالمشروع فى تاريخ انتهاء الفترة المالية من أقوى القرائن التى يستطيع المراجع أن يعتمد عليها فى تحقيقه لبعض أرصدة الحسابات.

ومن الأمثلة على ذلك: التحقق من أن النقدية بالخزينة تطابق رصيد النقدية الظاهر بالدفاتر، والتحقق من أن البضائع بمخازن المنشأة تطابق ما ورد بقوائم الجرد وسجلات المخازن والتحقق من أن الأثاث أو العدد والالات فى أماكنها المختلفة تطابق رصيدها الظاهر بالميزانية وبحساباتها فى دفتر الاستاذ والتحقق من أن الأوراق التجارية الموجودة بحفظة الأوراق التجارية أوبالبنك للخصم أو للتحصيل تطابق رصيدها فى حسابها بدفتر الاستاذ والميزانية وكذلك الأوراق المالية وغيرها ..الخ.

ورغم قوة هذه القرينة فان عليها حدودا تتمثل فى أنها تغطى زاوية واحدة من زوايا تحقيق العنصر محل الفحص والمراجعة وهى زاوية التحقق من وجود الأصل الأمر الذى

يستلزم ضرورة سعى المراجع للحصول على أدلة الاثبات المتعلقة بالتحقق من الملكية ومن حقوق الغير على هذا الأصل (إن وجدت) علاوة على أن هذه القرينة تلائم الأصول الملموسة فقط دون غيرها.

وحتى تتوافر لقرينة الوجود الفعلى حجية الاثبات فإنه ينبغى حضور المراجع أو أحد مندوبيه لعملية الجرد. وأن تكون لديه أو لدى مندوبه القدرة على معرفة الاشياء التى يقوم بجردها أو يشترك فى عملية جردها. وهذا يتطلب معرفته بالنواحى الفنية المتعلقة بالمنشأة كما يكون قادرا على تمييز الوحدات الجيدة عن الوحدات الرديئة للعنصر محل الفحص والمراجعة.

وعلاوة على ما سبق فإنه ينبغى فرض رقابة فعالة على العناصر أو البنود التى يمكن أن يحل بعضها محل بعض مثل النقدية فى حالة تعدد الخزائن «خزينة خاصة، خزائن فرعية، صناديق المصروفات النثرية...» وكذلك الاستثمارات فى أوراق مالية حيث يحتمل استخدام بعض الأوراق المالية مرتين فى عملية الجرد إذا ما تمت فى أكثر من مرة. لذلك يفضل دائما جرد مثل تلك البنود مرة واحدة فى وقت واحد..

٢ - المراجعة المستندية :

يقوم المراجع بالمراجعة المستنديةVouching أساسا بهدف الحصول على قرينة الاثبات المستندى التى تؤكد له صحة وسلامة العمليات المثبته فى دفاتر المنشأة. ولكى يحقق هذا الهدف فإنه يتأكد من صحة المستند وقانونيته وأنه يمثل العملية التى أثبتت فى الدفاتر وأن العملية لا تتعارض مع أحكام أى قانون ولا النظام الداخلى للمنشأة.

وعند إجراء المراجع للفحص المستندى يجب عليه أن يتأكد من الأمور التالية:

- أن يكون المستند مؤرخا بتاريخ يقع فى نطاق المدة محل المراجعة والفحص أى لا يخص سنة سابقة أو لاحقة.

- أن تكون العملية التى يؤيدها المستند تدخل ضمن العمليات التى تمارسها المنشأة وليست خارجة عن هذا النطاق دون مبرر لذلك.

- أن يكون المستند مستوفيا للشروط الشكلية والموضوعية والقانونية الواجب توافرها فى أى مستند ليكون دليلا قاطعا على حدوث العملية ومنها: أن يكون خاليا من أى كشط أو مسح أو تغيير فى الأرقام أو المحتويات - أن يكون موقعا ممن له سلطة التوقيع والاعتماد، أن يكون مستوفيا لطوابع الدمغة المقررة اذا ما كان من الأنواع الخاضعة للدمغة، وأن يكون مشتملا على كافة البيانات والتفصيلات التى توضح طبيعة العملية التى يؤيدها.

- أن يكون المستند موجها الى المنشأة محل المراجعة والفحص وليس الى أحد الموردين أو أعضاء مجلس الادارة أو الموظفين.

- أن يكون المستند المقدم هو أصل المستند وليس صورة منه أو بدل فاقد الا اذا قدم اليه ما يفيد ضياع المستند الأصلى حتى لا يستخدم لتغطية عمليات أخرى. وذلك بالنسبة للمستندات التى تعد خارج المشروع وترد اليه مثل فواتير المشتريات. أما فى حالة المستندات التى تعد داخل المنشأة فإنها سوف تكون صورا نظرا لارسال الأصل الى الغير، مثل صور فواتير المبيعات وصور ايصالات التحصيل.

وعلى المراجع بعد تأكده من الأمور السابقة أن يؤشر على المستند بما يفيد فحصه ومراجعته حتى لا يتم تقديمه مرة ثانية لتأمين عملية ثانية وتعرف هذه العملية بعملية الغاء المستند.

٣ - المراجعة الحسابية :

لكى يحصل المراجع على قرينة الدقة الحسابية للعمليات المختلفة المثبتة فى دفاتر المشروع فإنه يلجأ الى استخدام أسلوب المراجعة الحسابية Arithmatical Verification والتى تشمل التأكد من صحة العمليات الحسابية من جمع وطرح وضرب وقسمة.

ونقل المجاميع من صفحة لأخرى بالدفاتر وكذلك التحقق من صحة ترحيل القيود الى الحسابات بدفتر الاستاذ.

ويتسع نطاق المراجعة الحسابية بحيث يشمل جميع مراحل العملية المحاسبية بدءاً من المستندات المؤيدة للعمليات حتى إظهار نتيجة الأعمال والمركز المالى كالآتى:

- مراجعة العمليات الحسابية للأرقام الواردة بالمستندات والتأكد من صحة التضريبات أو الاضافات أو الخصومات .. الخ حيث أن المستندات هى أساس القيود فى الدفاتر المحاسبية وأى خطأ فى هذه المرحلة معناة الخطأ فى جميع المراحل التالية.

- مراجعة دفاتر اليومية والتأكد من صحة المجاميع فيها ومن صحة نقل المجاميع من صفحة إلى أخرى.

- مراجعة الحسابات المختلفة بدفتر الأستاذ عن طريق مراجعة الترحيلات من دفاتر اليومية اليها وكذلك التحقق من صحة ترصيدها والتحقق ايضا من أن أرصدة آخر الفترة السابقة تطابق أرصدة أول الفترة قيد المراجعة والفحص.

وفى حالة استخدام المنشأة للحسابات الاجمالية (حسابات المراقبة) فإنه يجب مطابقة رصيد الحسابات الاجمالى بدفتر الاستاذ العام من مجموع الأرصدة الفرعية للحسابات الفرديةبدفتر الاستاذ المساعد.

- مراجعة حسابية للكشوف والقوائم التحليلية التى تقدم للمراجع بواسطة موظفى المنشأة مثل الكشوف التحليلية للعملاء، والموردين والاضافات الرأسمالية والاستهلاكات والاحتياطيات المختلفة والمصروفات العمومية.

- مراجعة حسابية لقوائم الجردعن طريق مراجعة عمليات ضرب الكميات فى أسعار الوحدات للوصول إلى اجمالى القيمة ومراجعة مجاميع الكشوف وترحيلها من صفحةإلى أخرى.

- مراجعة حسابية لميزان المراجعة بالتأكد من صحة الأرصدة أو المجاميع والتأكد من

توافق الجانبين حسابيا. مع مراعاة أن توافق الجانبين لا يعنى عدم وجود أخطاء كما سبق القول.

- مراجعة قائمة نتيجة الأعمال حسابيا للتأكد من صحة الرصيد الممثل لصافى الربح أو الخسارة.

- وأخيراً، مراجعة قائمة المركز المالى حسابيا للتأكد من صحة مجموع عناصر الأصول وكذلك مجموع عناصر الخصوم ومن توازنها حسابيا.

ونود أن ننوه إلى أن المراجعة الحسابية تهدف أساسا إلى التحقق من سلامة البيانات المحاسبية المسجلة بالمستندات والدفاتر والكشوف والقوائم من الناحية الحسابية فقط دون أن يشمل ذلك التحقق من خلوها من الأخطاء أو الاحتيال أو التلاعب أو التزوير فتلك تكشفها أساليب أخرى كما سبق القول.

٤ - المراجعة الانتقادية :

يعتمد المراجع على سبيل الحصول على قرينة الفحص والتحقق السريع الخاطف للدفاتر والسجلات والحسابات والقوائم المالية على أسلوب المراجعة الانتقادية Scanning التى تشمل الفحص والتحقق السريع للحسابات والقوائم المالية والنظرة التحليلية لها بهدف اكتشاف النواحى الشاذة أو غير العادية التى لم يتمكن المراجع من اكتشافها أثناء قيامه بالمراجعة العادية، وترجع هذه الأمور عادة إلى وجود خطأ أو احتيال أو تلاعب فى البيانات الواردة فى السجلات.

ومن الأمثلة على ذلك أن يلاحظ المراجع وجود أصناف معينة من البضاعة مثبته فى فاتورة مشتريات آخر الفترة المالية ولم توجد ضمن قوائم الجرد، وهذا معناه ان هناك مشتريات وهمية أو وجود اسم شخص ضمن المصادقات الواردة من العملاء ولم يسبق أن فتح له حسابا بدفتر استاذ مساعد المدينين مما يعنى ارسال طلبات المصادقات لأشخاص وهميين.

ولا ريب أن الفحص السريع الخاطف الذى تتوافر معه قدرة فنية ومهارة لدى المراجع للأحداث التى تلى تاريخ إعداد القوائم المالية يؤدى الى جمع أدلة اثبات اضافية لعناصر هذه القوائم لتدعيم رأيه الفنى المحايد عنها.

وأخيراً فإن هذه الوسيلة تفيد كثيرا فى إختصار قدر كبير من الوقت والجهد اللذين يبذلهما المراجع أثناء قيامه بواجباته.

٥ - المصادقات :

تستخدم المصادقات للحصول على قرينة الاقرارات المكتوبة من الغير والتى تفيد موافقتهم على أرصدة حساباتهم كما هى مدونة بدفاتر المنشأة.

ويتبع هذا الاسلوب لتحقيق بعض عناصر المركز المالى مثل:

- أرصدة العملاء والموردين : حيث يلجأ المراجع عادة إلى اتباع وسيلة المصادقات confirmations كأداة للحصول على مصادقة أو اقرار مكتوب من كل عميل أو مورد يؤكد فيه صحة أو خطأ رصيد حسابه - حيث يطلب من المنشأة ارسال خطابات اليهم متضمنة أرصدتهم بدفاتر المنشأة فى تاريخ إعداد القوائم المالية وتطلب منهم الرد بالموافقة على صحة الأرصدة الموضحة بها أو ذكر أى ملاحظات لهم عليها على أن ترسل ردودهم مباشرة إلى مكتب المراقب حيث يتم فحصها وتحليل ملاحظاتهم.

وقد أصـــدر المعهـــد الأمريكى للمحاسبين المعتمدين معيار المراجعة رقم ٦٧ Statement on Auditing Standards No.67 وطالب المراجع بضرورة ارسال المصادقات للعملاء عند كل عملية مراجعة، وبعبارة أخرى ان المراجع لا يكون قد أدى عملية المراجعة على الوجه المهنى الملائم الا إذا قام بارسال مصادقات للعملاء.

- أرصدة الحسابات والاستثمارات لدى البنوك: حيث يطلب المراجع من المنشأة أن ترسل خطابا الى البنك أو البنوك التى تتعامل معها تطلب فيه أن يرسل الى المراقب مباشرة شهادة يوضح فيها أرصدة الحسابات الجارية من واقع دفاتره. كما يوضح أيضا

قيمة وعدد وأرقام الأوراق المالية التى توجد طرفه وما إذا كانت لغرض الحفظ (أى مملوكة للمنشأة أو حرة) أو لضمان رهن أو قرض (أى مقيدة).

- البضاعة طرف الغير: حيث يطلب المراجع من المنشأة ان ترسل الى وكلاء البيع ومخازن الايداع وغيرها من الأماكن التى يحتمل أن توجد لديها بضائع مملوكة للمنشأة ولكنها فى حيازتهم لأى سبب من الأسباب وذلك لارسال شهادة الى المراقب مباشرة تفيد وجود مثل هذه البضاعة طرفهم والسبب فى وجودها فى حيازتهم.

ولكى تؤتى المصادقات ثمرتها وهى الحصول علي بيانات دقيقة يتطلب الأمر من المراقب أن يقوم بنفسه أو بواسطة أحد مساعديه بالاشراف على اعداد المصادقات وارسالها.

أنواع المصادقات:

- **المصادقات الإيجابية** : وهى التى ترسل فيها المنشأة خطابها الى العميل تطلب منه ان يرسل مصادقته الى المراقب عن صحة أو خطأ رصيد حسابه الموضح فى الخطاب. وفى هذه الحالة يرسل العميل مصادقته فى الحالتين أى فى حالة ما إذا كان الرصيد مطابقا أو مخالفا ويتطلب الأمر ضرورة إجراء المقارنات بواسطة المراقب للتعرف على أسباب أى إختلاف (إن وجد).

ويتميز هذا النوع أن المراقب يحصل على المصادقات فى أى حالة وأهم ما يعيبه هو احتمال التواطؤ بين الادارة والغير على ارسال المصادقة بالمطابقة فى جميع الأحوال.

- **المصادقات السلبية** : وهى التى يطلب من العميل فيها أن يرسل الى المراقب ردا فقط فى حالة ما اذا كان رصيد حساب المشروع فى دفاتره لا يطابق رصيد حسابه فى دفاتر المشروع.

وأهم ما يعاب على هذا النوع أنه إذا لم يرسل العمل رده فقد يفهم من ذلك أنه لا يوجد أى إختلاف بين الرصيدين بالرغم من وجود هذا الاختلاف وذلك بسبب لا مبالاة العميل أو المورد أو ضياع المصادقة أو التعمد أحيانا.

- **المصادقات العمياء :** وهى التى يطلب فيها من العميل أن يرسل الى المراقب مصادقة تشمل رصيد حساب المنشأة فى دفاتره فى تاريخ انتهاء الفترة المالية دون أن يتضمن الطلب قيمة الرصيد فى دفاتر المنشأة ولذلك سميت عمياء.

وأهم ما يعاب على هذا النوع أنه فى حالة وجود عمليات تمت وأثبتت فى دفاتر المنشأة أو العميل فقط فانها ستظهر فى إحدى الدفاتر دون قيدها فى الدفاتر الأخرى وبالتالى ستختلف الأرصدة ويتطلب الأمر أن يقوم المراقب بالمطابقة بين الرصيدين والتعرف على أسباب الفروق.

وأهم ما يميز هذا النوع أنه قد يفيد فى أحكام ضبط البيانات المتعلقة بالأرصدة نظراً لأن المراجعة تتم فى هذه الحالة عن طريق مصدرين مختلفين هما دفاتر المنشأة ودفاتر العميل.

٦ - الاستفسارات :

يعتمد المراجع عادة على أسلوب الاستفسار Inquiry كوسيلةللتأكد من دقة وسلامة نظام الرقابة الداخلية بإعتباره دليل اثبات لصحة العمليات المثبته فى الدفاتر والسجلات.

فالمراجع يستخدم هذا الأسلوب عند قيامه بفحص أنظمة الرقابة الداخلية والضبط الداخلى وكذا الأنظمة المحاسبة والادارية المطبقة فى المنشأة ويكون الاستفسار عادة عن طريق توجيه أسئلة شفوية للموظفين أو المسئولين فى المنشأة والحصول على إجاباتها شفويا أيضاً وقد يكون الاستفسار فى شكل أسئلة مكتوبة توجه الى إدارة المنشأة للحصول على ردود مكتوبة ايضا والاحتفاظ بها للرجوع اليها فيم بعد خصوصا عند إعداد التقرير بنتيجة مراجعته.

٧ - الربط بين المعلومات والمقارنات :

يعتمد المراجع على أسلوب ربط البيانات المتعلقة ببعضها Correlation with related information للحصول على دليل اضافى وقرينة على قيام المنشأة بعملية أو عمليات معينة.

ومن الأمثلة على ذلك: ربط تحصيل كوبونات الأوراق المالية بوجود مثل هذه الاستثمارات أو وجود الاستثمارات يتطلب ضرورة التأكد من تحصيل الكوبونات المستحقة عنها. كذلك الأمر بالنسبة للقروض وفوائدها حيث يتم ربط سداد فوائد القروض بوجود مثل تلك القروض أو وجود القروض يتطلب ضرورة التأكد من سداد الفوائد المستحقة عليها، كما أن سداد المنشأة لرصيد المورد فى آخر السنة المالية أثناء الفترة الأولى من السنة التالية يعتبر دليلاً على أن الرصيد كان صحيحا فى تاريخ انتهاء السنة المالية ونفس القول ينطبق على سداد العميل لرصيده فى آخر السنة المالية أثناء الفترة الاولى من السنة التالية كما أن مقارنة نسب مجمل الربح الى المبيعات خلال السنوات المختلفة تعتبر أداة للتعبير عن كيفية سير العمل. وكذلك فإن مقارنة بنود المصروفات خلال السنة الحالية بنفس البنود خلال السنوات السابقة يفسر ما إذا كان هناك أى تلاعب فى الانفاق خلال السنة الحالية ما لم تكن الظروف قد تغيرت عن ظروف السنوات السابقة كما أن تلك المقارنة قد توضح وجود بنود مصروفات أخرى لم تظهر فى السنوات السابقة مما يتطلب معرفة الأسباب وراء ذلك وما إذا كانت هناك بنود مرتبطة بها مثل فوائد القروض التى ترتبط - كما سبق القول - بوجود القروض.

وهكذا فإن هذه الوسيلة تمكن من الوصول الى إستنتاجات تفيد في الوصول الى الرأى الفنى المحايد من صحة البيانات وتضيف الى الأدلةالتى حصل عليها المراجع نتيجة قيامه بالوسائل الفنية الأخرى للمراجعة أدلة جديدة وقرائن على أن النتائج التى توصل إليها من اتباع هذه الوسائل كانت صحيحة.

٨- فحص السجلات الفرعية كوسيلة للحصول على قرينة صحة البيانات الواردة بالحسابات الاجمالية:

عند فحص ومراجعة البيانات الواردة بالحسابات الاجمالية بدفتر الأستاذ العام قد يتطلب الأمر ضرورة فحص البيانات التفصيلية الواردة بالدفاتر والسجلات الفرعية Examination of Subsidary records مثل دفاتر اليوميات المساعدة ودفاتر الأستاذ المساعد، حيث لا يكفى مجرد مطابقة الرصيد الاجمالى مع مجموع الأرصدة الفردية.

ومن المعلوم أن حجم العمليات والقيود المثبتة فى الدفاتر والسجلات الفرعية يكون من الكبر لدرجة أن المراجع لا يستطيع القيام بمراجعتها مراجعة كاملة. ولذلك يلجأ عادة الى اتباع أسلوب الاختبارات.

كما تشمل هذه الوسيلة أيضا فحص ومراجعة كشوف وقوائم الجرد مع سجلات المخازن (بطاقات الصنف ودفتر أستاذ المخزن) باستخدام المراجعة الاختيارية....

٩ - الشهادات التى يحصل عليها المراجع من الادارة كوسيلة للحصول على قرينة دقة بعض الأمور أو ايضاح بعض المشاكل:

قد يتعرض المراجع أثناء أدائه لواجباته لبعض الأمور التى لا يستطيع الحكم عليها بنفسه، ولذا فإنه يلجأ إلى الادارة لطلب شهادات Evidences لتأييد بعض الأمور المثبتة فى الدفاتر والسجلات والقوائم أو لايضاح بعض المشاكل التي يتعرض لها.

ومن أمثلة هذه الشهادات ما يلى :

- **شهادة الجرد** : وهى التى تشهد فيها الادارة بصحة الجرد وأنه قد تم بمعرفتها وأن المخزون السلعى قد قوم على نفس الأساس المتبع طوال حياة المنشأة.
- **شهادة بالمسئوليات العرضية**: وهى المسئوليات التى قد يلتزم بها المشروع فى المستقبل مثل الضرائب المتنازع عليها والتى يجب أن يكون لها مخصص كاف.
- **شهادة الاضافات والاستبعادات الرأسمالية**: وهى التى تشهد فيها الادارة بصحة الاضافات الرأسمالية التى تمت على الأصول الثابتة أثناء فترة الفحص وكذلك الاستبعادات التى تمت خلال نفس الفترة.

ولعل من البديهى أن تلك الشهادات تعد دليل اثبات ضعيف ولذلك فإن الأمر يتطلب من المراجع قبل ان يقبلها أن يقوم بعدة اختبارات تطمئنه الى صحة ما ورد بها من معلومات لترقى إلى منزلة أدلة الاثبات القوية حتى يمكنه أن يعول عليها.

تطبيقات الباب الثالث

ضع علامة صح أو خطأ أمام العبارات التالية مع التعليل:

١ - يقوم المساعدون تحت التمرين بمراجعة التقرير النهائى والتوقيع عليه .

٢ - من ضمن مسئوليات مراجع الحسابات وضع برنامج المراجعة والاشراف على تنفيذه.

٣ - كلما كان نظام الرقابة الداخلية المطبق فى الشركة ضعيفاً، كلما قل حجم اختبارات المراجعة.

٤ - إن الغرض الأساسى من فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية هو تحديد حجم اختبارات المراجعة.

٥ - لا يختلف برنامج المراجعة المعد لمنشأة معينة من فترة مالية إلى أخرى.

٦ - يعتبر برنامج المراجعة دليلاً على قيام المراجع بعملية المراجعة وفقاً لمستويات المتعارف عليها مهنياً.

٧ - يتضمن الملف الدائم ملخص لمحاضر جلسات مجلس الادارة والجمعية العمومية خلال العام

٨ - يتضمن الملف الدائم برنامج المراجعة الذى أعده المراجع.

٩ - يشترط فى العلامات التى يستخدمها المراجع أن تكون غير معلومة للعاملين فى المنشأة محل المراجعة.

١٠- يجب تغيير العلامات التى يستخدمها المراجع من فترة الى أخرى حتى لا يفهم العاملين فى المنشأة معناها.

١١- ترتبط كفاية أدلة الاثبات ارتباطا عكسياً مع درجة كفاية ودقة نظام الرقابة الداخلية.

١٢- ترتبط الأهمية النسبية لبنود القوائم المالية بكبر أو صغر قيمة البند.

١٣- يمكن للمراجع الاعتماد على الجرد الفعلى والعد كدليل اثبات شامل دون الحاجة الى أدلة أخرى.

١٤- المراجعة المستندية تبدأ من أعلى إلى أسفل أى من الدفاتر المحاسبية إلى المستندات المؤيدة.

١٥- تهدف المراجعة الانتقادية الى اكتشاف النواحى غير العادية التى لم تمكن المراجع من اكتشافها اثناء قيامه بالمراجعة العادية.

١٦- كلما كان نظام الرقابة الداخلية فى المنشأة ضعيفاً كلما يعتمد المراجع على المصادقات السلبية بدرجة أكبر.

١٧- يمكن للمراجع ارسال نوعين من المصادقات لنفس العميل فى حالة تأخر العميل فى الرد على المصادقة الأولى.

١٨- يمكن الاعتماد على الاستفسارات كدليل شامل ووحيد دون الحاجة إلى أدلة أخرى.

١٩- شهادة الجرد قد تعفى المراجع من حضور الجرد الفعلى للمخزون السلعى.

٢٠- شهادة المسؤليات العرضية توضح المسؤليات المستقبلية المحتملة على المنشأة مثل القضايا المرفوعة على الشركة ورأى المحامين فى إحتمالات الخسارة المتوقعة وحجمها.

الباب الرابع

نظام الرقابة المحاسبية ومسئولية المراجع عنه

الباب الرابع

نظام الرقابة الداخلية ومسئولية المراجع عنه

يتضمن هذا الباب الموضوعات التالية :

الفصل الأول

نظام الرقابة الداخلية ومقوماتها

مقدمة :

عندما كان المشروع صغيرا محدود النشاط يمتلكه شخص واحدلم تكن هناك مشاكل ادارية بالمعنى المفهوم، ولم تكن هناك حاجة ضرورية إلى وجود نظام للرقابة الداخلية -In teral Control إذ أن صاحب المشروع كان يقوم بإدارته إدارة مباشرة كما كان يقوم بالعمل كله فى أغلب الأحوال أو بمعاونة عدد قليل من العاملين يعملون تحت اشرافه المباشر نظراً لضآلة حجم عمليات المشروع.

إلا أن التقدم العلمى فى مجالات النشاط الاقتصادى قد أدى إلى كبر حجم المشروعات وتنوع نشاطها وانتشار أعمالها فى مناطق جغرافية متباعدة، مما جعل من الصعب بل من المستحيل على أصحاب المشروع ادارته ادارة فعلية كما هو الحال فى المشروعات الصغيرة. ، ولهذا اضطر المسئولين عن ادارة المشروع الى تفويض سلطاتهم لمستويات ادارية أقل وكان لا بد من توزيع الاختصاصات حتى يتيسر تنفيذ الأعمال، وهنا ظهرت الحاجة إلى فرض رقابة على أعمال من فوضت اليهم السلطات للتأكد من سلامة قيامهم بواجباتهم طبقا للسياسة الموضوعة، وحرصا من المشروع على المحافظة علي أصوله وممتلكاته وحقوقه لدي الغير.

يتضح مما سبق أن وجود نظام للرقابة الداخلية على عمليات المشروع أصبح أمراً حتميا تقتضيه الادارة العلمية الحديثة ضمنا للمحافظة على أموال المشروع وتحقيق أهدافه واستغلال امكانياته على الوجه الأكمل. ولذلك نتناول فى هذا الفصل من الدراسة نظام الرقابة الداخلية من حيث مفهومه وخصائصه وكذلك مكونات هذا النظام وموقف مراقب الحسابات منه.

ولقد تطور مفهوم الرقابة الداخلية بالتطور فى حجم المشروعات وتنوع عملياتها والتغير فى أشكالها القانونية من المشروع الفردى الى شركات الأشخاص الى شركات الأموال، وأنه كلما اتسع نشاط المشروع وتعقدت عملياته وازدادت مشاكله كلما استتبع ذلك تطورا فى الأساليب الرقابية وفى أهدافها لمقابلة احتياجات المشروع.

ويمكن القول بأن الرقابة الداخلية أى الرقابة الذاتية المنبثقة من داخل المشروع على عملياته مرت أساليبها وأدواتها فى تطورها بالمراحل التالية[1]:

١ - الرقابة الشخصية :

عندما كان المشروع صغيرا يمتلكه فرد واحد أو عدد من الأشخاص على شكل شركة تضامن كان أصحابه يقومون بأنفسهم بالعمل ويتابعون تنفيذ عملياته والرقابة عليها، ولم تكن هناك حاجة إلى استخدام وسائل وأدوات معينة لتحقيق الرقابة، فالرقابة كانت شخصية يقوم بها أصحاب المشروع.

٢ - الرقابة المحاسبية :

عندما اتسعت دائرة نشاط المشروع وزاد حجم عملياته إعتمد أصحابه بالاضافة الى الرقابة الشخصية على الأساليب والأدوات المحاسبية فى تحقيق الرقابة على عمليات المشروع، إذ أن المحاسبة المالية تكفل التحقق من صحة وجدية العمليات وتسجيلها وتبويبها واستخلاص نتائج النشاط والمركز المالى وإعداد القوائم المالية والبيانات المحاسبية للأغراض المختلفة فى إطار من الدقة المحاسبية.

ولم تقف المحاسبة جامدة ازاء هذا العبء الملقى عليها بل طورت أساليبها وأدواتها لتحقيق الرقابة، ومن أمثلة ذلك :

(١) دكتور ابراهيم على عشماوى، أساسيات المراجعة والمراقبة الداخلية، مطبعة دار العالم العربى، ١٩٧٧.

أ - التوسع فى إستخدام السجلات الفرعية والحسابات الاجمالية وتسجيل العمليات تفصيلا واجمالا فى أكثر من سجل وحساب، وإجراء المطابقة أولا بأول بين السجلات والحسابات بعضها البعض.

ب - تقسيم وتوزيع العمل المحاسبى على العاملين فى الادارة المالية وذلك ضمانا للرقابة على العمل ودقة أدائه.

حـ - استخراج موازين مراجعة على فترات دورية خلال السنة المالية.

د - الجرد المستمر للمخزون بأنواعه ومطابقة نتائج الجرد الفعلى على أرصدة المخزون طبقا لسجلات وبطاقات وحسابات المخزون.

هـ - ارسال كشوف حساب دورية الى المدنيين والدائنين للاحاطة بحركة حساباتهم من واقع سجلات المشرع وطلب مصادقاتهم عليها.

و - التوسع فى اخضاع عمليات المشروع للمراجعة الداخلية قبل وبعد تسجيلها فى الدفاتر والسجلات.

٣ - الرقابة اللائحية:

عندما تبين عدم كفاية الأساليب والأدوات المحاسبية فى تحقيق الرقابة الداخلية على عمليات المشروع، لأن المحاسبة على حركة أموال المشروع لا تتم الا بعد مرور العمليات والتصرفات بمرحلة الحدوث أى بعد حدوث العملية ووقوع التصرف ومرحلة القياس أى قياس العملية أو التصرف والتعبير عنه بوحدات مالية، وعلى ذلك فالرقابة المحاسبية لا تتم الا بعد وقوع العملية أو التصرف.

وعندما اتضحت الزيادة المضطردة فى حجم عمليات المشروع وكثرة عدد المشروعات وحتمية الانتهاء من مراجعة الحسابات فى خلال فترة زمنية تحددها التشريعات السارية، أدى كل ذلك تلقائيا إلى أن تصبح المراجعة الخارجية للحسابات لا تشمل جميع مراجعة عمليات المشروع وانما تتم باسلوب اختيارى عن طريق مراجعة عينات مختارة من العمليات.

لذلك كان من الضرورى البحث عن أداة رقابية أخرى، وذلك بجانب كل من الرقابة المحاسبية والمراجعة الخارجية ، تحقق الرقابة على عمليات وتصرفات المشروع اثناء حدوثها أو وقوعها وتزيد من فاعلية الرقابة الداخلية بصفة عامة، وقد تم الوصول الى حتمية وضع لوائح تضمن تنفيذ عمليات المشروع من شراء وتخزين واستخدام للعاملين وانتاج وبيع ودفع وتحصيل وغير ذلك من التصرفات.

والرقابة اللائحية لا تعنى فقط وضع لوائح أى قواعد عامة للعمل بمقتضاها وانما يستدعى الأمر ضرورة وضع تفاصيل العمل الاجرائى الذى يضمن تنفيذ العمل بشكل محدد وواضح فى تتابع يؤدى إلى تدفق العمل فى يسر وسهولة فى إطار قوى من الرقابة والانضباط الداخلى يؤدى تلقائيا الى الكشف عن أى خطأ يقع فى التنفيذ حال وقوعه، وهذا فى حد ذاته من أهم أهداف الرقابة الداخلية.

لذلك يجب أن يتسع مفهوم اللوائح ليتضمن :

أ - القواعد والمبادئ وتفاصيل الاجراءات التنفيذية التى تحكم سير عمليات المشروع.

ب - أن توجد لوائح تتضمن القواعد والمبادئ وأن توجد الى جوارها اجراءات معتمدة تحدد تفاصيل آداء عمليات المشروع.

٤ - الرقابة الادارية :

وتشمل الخطة التنظيمية والمقاييس المتبعة فى المنشأة أو الشركة لتحسين كفاءة التشغيل، وتطبيق السياسات الادارية المرسومة.

ويتضح مما سبق أن الحاجة الى وضع نظام للرقابة الداخلية قد تطورت نتيجة للتطور الاقتصادي، واضطرار ادارة المشروعات الى تفويض سلطاتها واختصاصاتها الى المستويات الادارية الأدنى. وذلك لعجزها عن القيام بجميع الوظائف بنفسها ولازدياد حجم الأعمال فى المشروعات.

وقد كان لظهور شركات المساهمة الأثر الأكبر فى المساعدة على إنتشار هذه الظواهر[1] خاصة وأن الادارة أصبحت مسئولة أمام الملاك وأصحاب المشروع ورغبة مجلس الادارة فى إخلاء هذه المسئولية تطلب الأمر وضع أنظمة داخلية للرقابة يجعل هذا المجلس يطمئن دائما على وجود رقابة فعالة على نواحى النشاط وبذلك يمكن له أن يواجه المسئولية التى يتحملها تجاه الجمعية العمومية.

ولكى تقوم الادارة بأعبائها ورسم سياسات واتخاذ قراراتها السليمة يحتاج الأمر الى توفير تدفق مستمر من البيانات اليها عن طريق استخدام التقارير الدورية، كما يتطلب الأمر أن تكون هذه البيانات صحيحة ودقيقة حتى يمكن الاعتماد عليها فى تحقيق الأهداف السابقة، ونظام الرقابة الداخلية السليم لا بد وأن يشتمل على نظام دقيق ومتكامل لهذه التقارير الدورية، كما أنه يتمضن النظام المحاسبى السليم الذى يعتمد على مجموعة مستندية ومجموعة دفترية كاملة تتوفر فيها عناصر الرقابة المختلفة وتضمن استخراج البيانات الدقيقة اللازمة لاعداد التقارير الدورية.

ونتيجة لانفصال الملكية عن الادارة فى شركات المساهمة أصبحت الادارة مسئولة مسئولية كاملة عن المحافظة على ممتلكات الشركة التى تسلمتها وتديرها لصالح أصحاب المشروع المساهمين، ولهذا سعت الادارة دائما الى وضع الاجراءات والنظم الكفيلة بالمحافظة على هذه الأصول وصيانة حقوق المشروع لدى الغير، إذ أن أى اختلاس لهذه الأصول أو تلاعب فى الدفاتر لتغطية اختلاس أو سرقة أو ضياع لبعض الأصول يعتبر غشا يسأل عنه مجلس ادارة الشركة ولا يستطيع رد هذه المسئولية عن نفسه لأى سبب من الأسباب مثل ادعاء سرقتها بواسطة أحد الموظفين لأنه من واجب مجلس الادارة ان يضع نظم الرقابة الكفيلة بالمحافظة على الأصل وضمان حسن استعماله والا فانها تكون قد فشلت فى أداء وظائفها الرئيسية.

---

(١) دكتور محمود شوقى عطا الله، مبادئ المراجعة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٨.

ولما ازداد حجم النشاط فى المشروعات وزاد عدد العمليات التى يقوم بها المشروع فى اليوم الواحد، وبالرغم من أنها قد تكون من نفس النوع، فإن اجراء عملية المراجعة الخارجية التى يقوم بها المراقب الخارجى، على أساس مراجعة وفحص كل هذه العمليات أى اجراء مراجعة كاملة وشاملة أصبح من المتعذر تنفيذه، وإذا حاول المراجع القيام بذلك فان عملية المراجعة تصبح غير اقتصادية سواء من ناحية المراجع اذا استمرت الاتعاب كما هى، ولا من ناحية المشروع اذا اتفق على زيادة الاتعاب لمواجهة زيادة التكاليف، كما أنه حتى إذا اتبعت المراجعة الشاملة فإن فوائدها سوف تكون محدودة نظرا لأنها اذا أدت الى اكتشاف الأخطاء والغش فإن هذه الأخطاء وجرائم الغش انما تكون قد حدثت فى الماضى ولن يفيد اكتشافها كثيرا اذا كان المتسبب فى ارتكابها قد غادر المشروع، كما أن ذلك لن يمنع حدوثها فى المستقبل طالما أن الظروف التى أدت الى ارتكابها مازالت قائمة وموجودة، ولذلك كان من الضرورى أن يتفق المحاسبون ورجال الادارة على ضرورة وضع نظم للرقابة الداخلية السليمة فى المشروعات ضمانا لعدم حدوث الأخطاء والغش والعمل على تيسير اكتشافها دون مشقة، حتى تطمئن الادارة ويسهل عمل المراجع فى هذا المجال، على أن يقتصر نطاق عمليات المراجعة على إختبارات لجزء من العمليات فقط استنادا الى وجود نظام سليم للرقابة الداخلية، وتعمل هذه الاختبارات فى نفس الوقت على تقييم النظم القائمة واكتشاف مواطن الضعف فيها والعمل بعد ذلك على تقوية مواطن الضعف هذه حتى يمكن تلاقى وضع حدوث الأخطاء والغش.

وقد أصبحت مهمة المراجع الرئيسية فى الوقت الحاضر فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية وبصفة مستمرة للتأكد دائما من فعاليته وسلامته وأصبح اهتمامه باستمرار سلامة النظام أهم من توسيع نطاق اختباراته لأنه مهما اتسع نطاقها فانها لن تأتى بنفس الثمار التى يمكن أن يحققها استمرار كفاية نظام الرقابة الداخلية، بل وانه يستخدم فى الوقت الحاضر الاختبارات التى يقوم بها لغرض تقييم النظام ومدى فاعليته أكثر من استخدامها كوسيلة فنية من الوسائل المستخدمة لأغراض تنفيذ عملية المراجعة.

وأخيراً فلقد كان لزيادة تدخل الدولة فى مجال النشاط الاقتصادى فى العصر الحديث أثر بالغ الأهمية، وزيادة عناية المشروعات واهتمامها بضرورة توفير بيانات دقيقة وسريعة لموافاة الأجهزة الحكومية من وقت لآخر بما تطلبه من بيانات سواء لاستخدامها فى أغراض التخطيط العام على مستوى الدولة أو لأغراض الضرائب أو لأغراض الاشراف الكلى أو الجزئى من جانب الدولة على نشاط المشروعات أو لغيرها من الأسباب المتعددة. ولكى تتوفر مثل هذه البيانات بسرعة وبشكل سليم يتطلب الأمر ضرورة وضع نظام سليم للرقابة الداخلية يشتمل على المقومات الأساسية للنظام السليم وتتوفر فيه الوسائل والاجراءات الكفيلة بتحقيق الأهداف.

تعريف الرقابة الداخلية :

تطور تعريف الرقابة الداخلية مع تطور حجم المنشأة وتطور علم الادارة وأساليبه، فقد مر تعريف الرقابة الداخلية بالمراحل التالية :

١ - فى بداية الأمر كانت الرقابة الداخلية تهدف الى وضع قواعد لمراقبة النقدية ثم امتدت الى الأصول الأخرى كالمخزون، وقد كان هذا الهدف كافيا حينئذ ولكن لمدى فترة قصيرة بعدها تطورت المنشآت وأصبحت الحاجة ماسة أكبر الى الرقابة بشكل أوسع، وكان المحاسبون يطلقون على الرقابة الداخلية اسم «الضبط الداخلى» وحددوا هدفه الأساسى فى التقليل من الأخطاء والغش وحماية الأصول من السرقة والضياع.

وفى سنة ١٩٣٦ أصدر معهد المحاسبين بأمريكا تعريفا للرقابة الداخلية بأنها(١) «مجموعة من الوسائل تتبناها المنشأة لحماية النقدية والأصول الأخرى وكذلك لضمان الدقة الحسابية بالدفاتر» وهكذا اشتمل التعريف على عنصرين: حماية الأصول والدقة الحسابية التى بمقتضاها يمكن تفادى الأخطاء والغش.

---

(١) دكتور محمد محمد الجزار، المراقبة الداخلية، دراسة وسائل تحقيق الرقابة الوقائية ورفع الكفاية الانتاجية، مطابع سجل العرب.

٢ - ظهرت الحاجة بعد ذلك الى تطوير التعريف نتيجة التوسع فى أهداف ونطاق ومجال الرقابة الداخلية الأمر الذى استدعى من معهد المحاسبين بأمريكا الى اصدار نشرة أخرى سنة ١٩٤٩ بتعريف الرقابة الداخلية كالآتى :

تشتمل الرقابة الداخلية على خطة تنظيمية ادارية وطريقة للتنسيق بالاضافة الى مجموعة من الوسائل التى تتبناها المنشأة لحماية الأصول وكذلك لضمان الدقة الحسابية للمعلومات المحاسبية، وبجانب كل ذلك تهدف الرقابة الداخلية الى الارتقاء بالكفاية الانتاجية والى متابعة تطبيق السياسة الادارية التى تضعها الادارة والعمل على السير فى حدود الخطط المرسومة.

وهكذا تعددت الرقابة الداخلية بالمعنى الذى كان موضوعا لها من قبل وهو حماية الأصول والتقليل من الأخطاء والغش وتدخلت فى الوقت الحاضر فى جميع أوجه نشاط المشروع وتضمنت تفويض السلطات وتحديد المسئوليات وأصبحت تشجع وتقيس مدى الكفاية فى تطبيق السياسات الادارية واعتبرت الرقابة الداخلية وسيلة هامة فى يد الادارة للتوصل الى الكفاية الانتاجية القصوى فى المشروعات الكبيرة بل ويدخل فى نطاقها تدريب الموظفين ورقابة الموازنة.

٣ - فى سنة ١٩٥٣ أصدر معهد المحاسبين القانونيين بانجلترا تعريفا آخر للرقابة الداخلية تضمن الآتى :

(تشير الرقابة الداخلية الى نظام يتضمن مجموع عمليات مراقبة مختلفة من مالية وتنظيمية ومحاسبية وضعتها الادارة ضمانا لحسن سير العمل فى المنشأة وتشتمل الرقابة الداخلية على :

أ - نظام الضبط الداخلى.

ب - نظام المراجعة الداخلية.

حـ - رقابة الموازنة.

د - وسائل أخرى كالتكاليف المعيارية وتقديم تقارير دورية للادارة وتقديم إحصائيات ورسوم بيانية.... ...)

وهذا التعريف وضع حدا للخلط الذى كان موجودا بين الرقابة الداخلية والضبط الداخلى وأبرز وسائل الرقابة الداخلية بوضوح مع التفرقة بين وسائلها المختلفة وفى نفس الوقت لم يحصر هذا التعريف الأهداف كما حصرها التعريف الذى أصدره معهد المحاسبين بأمريكا بل ترك الباب مفتوحا لأى أهداف جديدة ما دامت تهدف إلى ضمان حسن سير العمل بالمنشأة وحتى بالنسبة الى وسائل الرقابة الداخلية فقد احتوى التعريف الأخير على مرونة كافية بأن ترك الفرصة متاحة لاضافة أى وسائل أخرى وذلك لأن كل منشأة لها ظروفها الخاصة وامكانياتها من حيث حجمها وموقعها وعدد العاملين ونوع المنتجات.

٤ - يتبين مما سبق أن تعريف الرقابة الداخلية يتطور باستمرار مع تطور علم الادارة وقد ألقى أخيرا على عاتق الادارة أعباء جمة لتساير متطلبات اتساع حجم المشروع والاتجاه الى المركزية فى الرقابة وكان لزاما وضع تعريف شامل للرقابة الداخلية ليتمشى مع المفاهيم الادارية الحديثة.

تعريف شامل :

فالرقابة الداخلية تتضمن خطة التنظيم وجميع طرق التنسيق والقياس التى تتبناها الادارة لتمكنها من استغلال موارد المنشأة بكفاية وحمايتها من سوء الاستخدام وكذلك لضمان دقة القيود المحاسبية وسلامة توجيهها.

مما سبق يتضح لنا أن الرقابة الداخلية تتضمن أو تشمل الرقابة التالية(١) :

١ - الرقابة الإدارية : Internal Administrative Control

هى الخطة التنظيمية وجميع طرق التنسيق والقياس المتبعة فى المنشأة أو الشركة لتحسين ورفع كفاءة التشغيل واتباع السياسات الادارية ومن وسائل الرقابة الادارية:

(1) Paul Grady, "The Broader Concept of Internal Control, Journal of Accounting, Vol.103, pp. 36-41.

- الرقابة بالموازنات التخطيطية.
- الرقابة بالتكاليف المعيارية.
- تقارير النشاط الدورية.
- التحليلات الاحصائية.
- دراسة الوقت والحركة ومعدلات الأداء.
- الرقابة على جودة الانتاج.
- برامج تدريب الموظفين فى مختلف المستويات

٢ - الرقابة المحاسبية : Internal Accounting Control

ويقصد بها «مدى سلامة البيانات المحاسبة مدى صحة وتسجيل وتلخيص العمليات المالية المرخص بها من المسئولين وتشمل الرقابة المحاسبية على خطة التنظيم واجراءات التنسيق المستخدمة فى المنشأة وذلك لتحقيق الأهداف التالية:

١ - حماية أصول وموجودات المنشأة من الخسارة أو الغش أو الأخطاء غير المتعمدة والمحافظة على حقوقها لدى الغير.

٢ - التحقق من دقة وسلامة البيانات المحاسبية واختبار دقتها بحيث يمكن الاعتماد عليها فى رسم السياسات الادارية واتخاذ القرارات.

٣ - تحسين ورفع الكفاية الانتاجية فى المنشأة وتشجيع العاملين على الالتزام.

وتشمل الرقابة المحاسبية نظام القيد المزدوج - رقابة الحسابات - مطابقة الأرصدة المدينة والدائنة - عمل موازين المراجعة - عمل مطابقات عن طريق المصادر الخارجية مثل مطابقة رصيد الصندوق على كشف البنك والمخزون الفعلى المتبقى بالمخازن على الأرصدة الدفترية ومطابقة الصنف..... وهكذا ...

٣ - الضبط الداخلى :

وهى عبارة عن الوسائل والاجراءات المحاسبية أو الاحصائية أو المادية وغيرها من

الوسائل الرقابية التى تهدف الى حماية أصول المنشأة وأموالها والمحافظة عليها ضد الغش والتلاعب والاختلاس وغيرها وغيرها من مخالفات وذلك عن طريق:

- تطبيق الوسائل والاجراءات المحاسبية الفعالة.

- التحديد الواضح والسليم لواجبات ومسئوليات كل قسم فى المشروع وكذلك بالنسبة لكل فرد فيه.

- توزيع العمل بين الأشخاص داخل المنشأة لتحديد حدود السلطة والمسئولية والمساءلة.

- الأخذ بنظام المراجعة التبادلية بين فرد وآخر بحيث لا ينفرد شخص واحد فى القيام بعملية واحدة من بدايتها حتى نهايتها منعا لاحتمالات الغش والتزوير والتلاعب والاختلاس للمحافظة على أموال المنشأة وهذا يمكن من سرعة اكتشاف الغش والأخطاء والتزوير مما له أثره على نتائج النشاط والمركز المالى.

الفصل الثانى

ركائز نظام الرقابة الداخلية

ان النظام السليم للرقابة الداخلية يقوم أساسا على توافر الركائز التالية :

أولاً : خطة تنظيمية جيدة

ثانياً : نظام محاسبي سليم

ثالثاً: اجراءات وقائية

رابعاً : نظام فعال للمراجعة الداخلية

١ - خطة تنظيمية جيدة :

إن وجود خطة تنظيمية جيدة من ضروريات نجاح المشروع ويجب أن يراعى عند وضع الخطة الوضوح الكامل والدقة فى تحديد :

أ - خطوط ومستويات المسئولية.

ب - سلطات وواجبات كل وحدة من وحدات المشروع، وكل واحد من العاملين فى المستويات الادارية العليا والوسطى والدنيا.

حـ - الاطار الذى يحكم تفويض السلطة وحدود التفويض.

وحتى تخدم الخطة التنظيمية أهداف الرقابة الداخلية على أعمال المنشأة وتضمن حسن آداء العمل والقضاء على إحتمالات الغش والتزوير وفرض استغلال السلطة للعبث بمقدرات المشروع وبأمواله تحقيقا لمصلحة أو لمنفعة شخصية والكشف عن الأخطاء أولاً بأول ومنع تراكمها يجب :

أ - أن تكون حدود السلطة واضحة وأن يعرف كل واحد من العاملين الواجبات المسندة اليه وحدودها والأعمال والتصرفات التى تقع داخل هذه الحدود وتلك التى تقع خارجها بحيث يمتنع تضارب الاختصاصات أو تداخل بعضها في بعض.

ب - الفصل بين أداء العمل وسلطة تسجيله أو تسجيل نتائجه فى دفاتر وسجلات المنشأة.

حـ - الفصل بين الاحتفاظ بالأصل والمحاسبة على كل ما يتعلق به أو يرتبط به، وعلى سبيل المثال لا يجوز لأمين الخزينة أن يجمع بين الخزينة من قبض وصرف وبين اثبات عمليات الخزينة فى سجلات القيد الأولى وحسابات الأستاذ مثل حسابات الخزينة (الصندوق أو النقدية) والعملاء والموردين كما لا يجوز أيضا الجمع بين طلب شراء بضاعة والقيام بشرائها وتخزينها واستخدامها.

ثانياً : نظام محاسبى سليم:

ان تعريف النظام المحاسبى تعريفا وافيا أمر ليس من السهولة بمكان الا أننا نرى أن النظام المحاسبى هو عبارة عن مجموعة من النظريات والمبادئ والأسس العلمية والطرق والأساليب والاجراءات الفنية التى تتبع لتحقيق العمليات المالية وتسجيلها وتبويبها وقياس نتائجها وعرضها لأغراض تقييم الأداء وترشيد الادارة فيما تتخذه من قرارات ولغير ذلك من الاغراض.

ويقوم النظام المحاسبى السليم على دعائم عدة فيما يلى أهمها:

أ - مبادئ وأسس وقواعد محاسبية تحكم التكييف أو التوجيه المحاسبى لعمليات المشروع التى يمكن قياسها والتعبير عنها بوحدات مالية ويتعين تحديد مفاهيمها بكل وضوح والثبات على هذه المفاهيم من فترة إلى أخرى.

ب - طرق وأساليب واجراءات فنية يتعين اتباعها للتحقق من صحة العمليات وجديتها ولضمان دقة تسجيلها وتبويبها فى الدفاتر والسجلات والمستخدمة من واقع مستندات سليمة لقياس نتيجة النشاط وتبيان المركز المالى وعرض النتائج والبيانات المالية للأغراض المختلفة على الادارة وعلى الجهات الأخرى التى تعنيها أمور المشروع.

جـ - مجموعة دفترية: ويقصد بذلك مجموعة الدفاتر والسجلات والبطاقات التى

تستخدم فى المشروع لأغراض تسجيل عملياته، ويجب أن يراعى فى المجموعة الدفترية أن تكون مناسبة لنوع النشاط الذى يقوم به المشروع وطبيعة وحجم عملياته والأغراض التى يستهدفها المشروع من استخدامها.

د - مجموعة مستندية : وتضم جميع المستندات المختلفة المستخدمة فى أغراض المشروع ويتضمن تصميم كل مستند وتحديد دورته بشكل يحقق الهدف من المستند، ويخدم أغراض الرقابة الداخلية.

ويعد كل مستند من أصل وعدد من الصور تستخدم كل منها لأغراض الرقابة وتسجيل المعلومات والبيانات فى السجلات واجراء المطابقة المزدوجة بين النتائج كما تظهرها السجلات أو الحسابات التى تم اثبات العمليات فيها من واقع أصل المستند أو احدى صوره.

هـ - تقسيم وتوزيع العمل المحاسبى بين العاملين بحيث لا ينفرد أحدهم بالقيام بعملية من بدايتها إلى نهايتها، وانما يتعين اشتراك أكثر من فرد فى القيام بمراحل العمل المختلفة فى تسلسل يتيح للفرد أن يراجع عمل من سبقه، وذلك للقضاء على فرص الخطأ والغش والتزوير والكشف عنها حال وقوعها.

ثالثاً : إجراءات وقائية :

يتضمن نظام الرقابة الداخلية عادة الكثير من الوسائل والاجراءات التى تتخذ لمنع وقوع الخسائر والوقاية منها أو الحد من آثارها بقدر الامكان وللقضاء على الاختلاس والسرقة والضياع والتلف فى شتى صوره وأشكاله، ومن أمثلة الاجراءات الوقائية التى يتخذها المشروع ما يلى:

أ - التأمين على أصول المشروع ضد الأخطار المختلفة مثل الحريق والسرقة والتأمين على بعض العاملين الذين ينصب عملهم الأساسى على الاحتفاظ ببعض أصول المشروع والمحافظة عليها مثل التأمين على أمناء الخزائن وأمناء المخازن ضد خيانة الأمانة.

ب - **الجرد المفاجئ:** أي الذى يتم دون سابق اخطار مثل الجرد المفاجئ للخزينة والجرد

المستمر للمخازن، وحتى يحقق هذا الجرد الأهداف المرجوه منه يجب الا يشترك فيه أحد الأشخاص الذين يتم جرد ما فى عهدتهم للتأكد من صحة آدائهم للعمل ولكن هذا لا يمنع من وجوده أو حضوره أثناء عملية الجرد، ويلاحظ أن الجرد المفاجئ يساعد الى حد كبير فى الكشف عن أية تصرفات غير سليمة فى العهدة، كما أن له أثرا معنويا يمنع وقوع هذه التصرفات أو يحد من وقوعها.

جـ - **الرقابة المزدوجة:** وتتحقق هذه الرقابة عن طريق اثبات العملية فى أكثر من سجل لنفس المستند أو من صورة منه بمعرفة أشخاص مختلفين، واجراء المطابقة بين البيانات المثبتة فى السجلات للتأكد من صحة الاثبات أو التسجيل.

رابعاً: نظام فعال للمراجعة الداخلية:

المراجعة الداخلية هى وظيفة مستقلة داخل المنشأة تهدف الى فحص الأمور المالية والعمليات الأخرى بهدف خدمة الادارة. وتمثل المراجعة الداخلية أعلى مراحل تطور نظام الرقابة الداخلية وهى جزء من نظام الرقابة الداخلية ككل والمراجعة الداخلية تبعث أساسا لخدمة الادارة.

ويجب على المراجع الداخلى تطوير أهدافه[1] بشكل يحقق الكفاية، ويتم ذلك عن طريق ما يلى:

- يجب أن يكون المراجع على مستوى عال من الكفاءة، وذلك لأن العاملين اذا ما لاحظوا عدم كفاءته فإنه لن يحظى برضائهم عند اقتراحه أو إتخاذه قرارات مكافأة أو عقاب.
- يجب أن يكون لدى المراجع الداخلى سلطة الرقابة على كل ما يتصل بتنفيذ العمل.
- يجب أن يشعر المراجع أن المنظمة تأخذ برأيه وتوليه عناية وقوة فى التنفيذ.

(١) د. محمود السيد الناغى، المراجعة، اطار النظرية والممارسة، سنة ١٩٨٤، ص ١٤٩، مكتبة الجلاء الجديدة.

الفصل الثالث

مسئولية المراجع الخارجى عن نظام الرقابة الداخلية

يقع على عاتق ادارة المنشأة عبء تصميم نظام الرقابة الداخلية ووضعه موضع التنفيذ ثم متابعة تنفيذه بما يحقق الأهداف التالية :

١ - المحافظة على أصول المشروع وأمواله.

٢ - التحقق من دقة البيانات المحاسبية من حيث امكان الاعتماد عليها.

٣ - تنمية الكفاية الانتاجية.

٤ - تشجيع احترام السياسات الادارية الموضوعة والالتزام بها.

ولتحقيق هذه الأهداف يتعين على إدارة المنشأة أن تعتمد على الخطة التنظيمية المناسبة لتحقيق ذلك.

ان مسئولية إدارة المنشأة لا تنتهى عند مجرد تصميم اجراءات الرقابة التى قد تراها ضرورية، انما تتناول ايضا الاشراف على نظام الرقابة الداخلية بصفة مستمرة للتأكد من الآتى :

١ - ان السياسات المرسومة لم يساء فهمها وانها موضع التنفيذ.

٢ - ان تغير ظروف النشاط لم تنل من كفاية هذه السياسات.

٣ - ان الاجراءات المصححة قد إتخذت بالنسبة لموطن الضعف والقصور التي يسفر عنها التطبيق وذلك بطريقة فورية.

وأخيراً فإنه من واجب إدارة المنشأة أن تعيد النظر فى سياستها بصفة دورية إذ أن جمود هذه السياسات يؤدى إلى عجزها عن تحقيق الأهداف التى رسمت من أجلها وبذلك

(١) د. بهجت محمد حسنى، الرقابة الداخلية ومقومات النظام المتناسق وأهميته لكل من ادارة المشروع والمراقب الخارجي - مجلة التشريع المالى والضريبى، العدد رقم ٢٠٦ سبتمبر / أكتوبر سنة ١٩٧٤، ص ٢٩.

تنتشر عدوى التهاون بين العاملين فى المنشأة نظرا لعدم تفهم صلاحية هذه السياسات الموضوعة مما يجعل أية وسيلة للرقابة غير مجدية على الاطلاق.

مما سبق يتضح أنه بالرغم من التسليم بأن مسئولية تصميم الرقابة الدخلية تقع على عاتق ادارة المنشأة إلا أن هذا النظام من الأمور التى تهم المراجع الذى يقدم تقريره عن القوائم المالية للمنشأة وهذه الأهمية جعلت المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين يعتبر عملية فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية بمعرفة المراجع الخارجى أحد مستويات المراجعة المتعارف عليها فقد نص فى المستوى الثانى من مستويات العمل الميدانى على الآتى :

«يجب أن يقوم المراجع بدراسة وتقييم دقيق لنظام الرقابة الداخلية المطبق فعلا فى المنشأة التى سيراجع حساباتها التى تتخذ أساسا للاعتماد عليها فى تحديد كمية الاختبارات اللازمة».

ولقد اختلفت آراء الكتاب فى مدى مسئولية المراجع فى تقييم الرقابة الداخلية بمفهومها الواسع وفروعها المختلفة :

١ - الاتجاه الأول :

فهناك فريق من المحاسبين يرى أن المراجع يعتبر مسئولا عن فحص وتقييم نظام الرقابة المحاسبية (المراجعة الداخلية) وهى مجال عمله الأساسى، والجوهرى والرئيسى التى تكفل سلامة وصدق عرض القوائم المالية التى هى من اختصاص ومسئولية مراقب الحسابات الأساسية.

- وفيما يتعلق بمسئولية مراجع الحسابات عن الضبط الداخلى يعتبر المراجع مسئولا عن اختيار وتقييم نظام الضبط الداخلى، إلا أن ذلك يؤثر بدرجة محدودة على برنامج المراجعة نتيجة لأن مسئولية مراقب الحسابات عن اكتشاف الغش والتلاعب والتزوير والاختلاس هى بدرجة محدودة ويجب مراعاة أنه إذ تطرق أى شك فى نظام الرقابة الداخليةفإنه على مراقب الحسابات أن يوسع من نطاق فحصه بما يجعله مطمئنا الى نتائج عمله وفقا لحدود مسئوليته المهنية المعتادة.

- أما فيما يتعلق بمسئولية مراجع الحسابات عن الرقابة الادارية فإن مراجع الحسابات غير مسئول عن اختيارها وتقييمها وغير مسئول عن وجودها فعلا من عدمه ما عدا بعض الظروف والأوضاع الاستثنائية وبدرجة محدودة جدا، وأن ذلك لا يؤثر على برنامج المراجعة حيث أن تأهيله العملى والعلمى لم يتضمن التدريب على هذه النواحى.

٢ - الاتجاه الثانى :

وهناك فريق آخر من المحاسبين يرى أن مراجع الحسابات مسئول عن فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية كله بما فى ذلك الرقابة الادارية لأنه فى الحقيقة فإن كل وسائل الرقابة تعتبر إدارية بما فى ذلك وسائل الرقابة المحاسبية، لأن كل هذه الوسائل تضعها الادارة وأن تقسيم الرقابة الداخلية الى الفروع المختلفة انما يجرى لغرض تمييز وسائل الرقابة المحاسبية التى يهتم بها المراقب بصفة خاصة وبطبيعة الحال تتعلق بمجال أعماله بشكل أكثر من الوسائل الأخرى، ولهذا فإن المراقب مسئول عن فحص وتقييم النظام كله .

إلا أن توسيع نطاق مسئولية المراقب الى هذا الحد قد يجعل المراقب يبذل جهدا كبيرا فى فحص أشياء ليس متخصصا فيها ولا يستطيع أن يعطى حكمه فيها بدقة، كما أنه لا يستطيع أن يحدد لنفسه المدى الذى يجعله مطمئنا الى المستوى الذى يجب أن يكون عليه وسائل الرقابة الادارية، ولهذا فإنه ليس من صالح المراقب توسيع نطاق الفحص الى هذا المدى، وحتى لو أن الفحص قد اتسع نطاقه الى هذا الحد فإن نتائجه لن تفيد كثيرا بالنسبة لمجال المراجعة ونطاقها.

لذلك أصبح من المتفق عليه أن المراقب يعتبر مسئولاعن فحص وتقييم وسائل الرقابة المحاسبية كما أنه يعتبر مسئولا بلا شك عن فحص تلك الوسائل الخاصة بالرقابة الادارية والتى يكون لها أثر واضح على النواحى المالية بالمشروع. فمثلا يعتبر استخدام الموازنات التخطيطية فى أغراض الرقابة وسيلة من وسائل الرقابة الادارية ولكنها تتعلق بالنواحى المحاسبية والمالية ولهذا يعتبر المراقب مسئولاعن فحصها وتقييمها.

وفيما عدا ذلك فإنه ليس من المنطق إعتبار المراقب مسئولا عن أمور لم يتدرب على فحصها وتقييمها كما أنها تختلف من مشروع لآخر تبعا لاختلاف الظروف وطبيعة النشاط، واذا تيسر له ذلك فان قيامه بها لن يفيد فى تحقيق أهداف عملية المراجعة كثيرا، فمثلا ما فائدة فحص المراقب لنظام الرقابة الداخلية على جودة المنتجات، وهى ناحية فنية ترتبط بأعمال المهندس أكثر من ارتباطها بأعمال المحاسب، كذلك الحال بالنسبة لدراسات الوقت والحركة الا اذا كانت أى ناحية من هذه النواحى لها أثر مباشر على النواحى المالية كأن يكون لها أثر واضح بالنسبة لتحديد تكلفة المنتجات فيتطلب الأمر فى هذه الحالة قيام المراقب ببعض الاختبارات والفحص، فمثلا قد يلجأ المراقب الى فحص التقارير الاحصائية وتقارير الأداء قبل أن يقتنع بصحة البيانات الخاصة بالأجور وحجم العمالة واجراء المقارنات الخاصة بحجم الانتاج وغيرها من الأمور.

وسائل فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية :

يقوم المراجع الخارجى بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة محل المراجعة وذلك كما يلى :

أولاً : دراسة نظام الرقابة الداخلية كما هو موضوع بمعرفة الادارة مشتملا الخطة التنظيمية والوسائل والاجراءات التنفيذية التى يعتمد عليها فى تنفيذ المراجعة وذلك بالرجوع الى التعليمات المكتوبة أو الشفوية فى هذا المجال وذلك بهدف التأكد من مدى كفاية الأنظمة الموضوعة.

ثانياً : فحص وتقييم الرقابة الداخلية كما هو منفذ فعلا فى جميع المراحل والعمليات وذلك بقصد التأكد من أن جميع الخطوات والأنظمة والتعليمات التى وضعتها الادارة منفذة فعلا لتحديد مجالات الانحرافات عنها والأسباب التى أدت إلى ذلك.

ولتحقيق هذين الهدفين يعتمد المراجع على وسائل متعددة يمكن تلخيصه فى المجموعتين التاليتين :

١ - المجموعة الأولى : التى يعتمد عليها المراجع تشمل الاطلاع على الخرائط التنظيمية التى أعدتها الادارة مشتملة على توزيع الاختصاصات والواجبات والمسئوليات على العاملين فى المنشأة، وكذلك على مجموعة الاجراءات واللوائح والتعليمات التى تضعها الادارة ايضا بهدف تفيذ الخطة التى وضعتها، وقد تكون هذه التعليمات مكتوبة أو شفوية على حسب ظروف المنشأة وطبيعة التعليمات نفسها، وكثير من المنشآت الكبيرة تلجأ عادة إلى طبع كتيبات فى هذا الشأن تتضمن الاجراءات والتعليمات التى يجب ان يلتزم بها العاملون فى المنشأة، فيمكن للمراقب أن يحصل عليها ويفحصها فحصا دقيقا.

٢ - المجموعة الثانية : من الوسائل التى يعتمد عليها المراقب فى فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية يعتمد فيها المراقب على نفسه اذ أنها تشتمل على مجموعة الاستفسارات والاستقصاءات عن الحقائق التى يقوم بها وعن طريقها يستطيع أن يتبين بنفسه مدى كفاية وانتظام النظام القائم للرقابة الداخلية.

وقد تكون استفسارات المراقب شفوية تتمثل فى مجموعة الاسئلة والاستفسارات التى يوجهها بنفسه أو عن طريق مساعديه للعاملين فى المشروع، وقد تكون مكتوبة فى شكل قوائم استقصاء تشتمل الاسئلة التى يرغب المراقب فى توجيهها للعاملين والمسئولين فى المنشأة وتفضل الوسيلة الأخيرة عندما يرغب المراقب فى الاحتفاظ بنتيجة الاستفسار فى ملفه الدائم أو الجارى للرجوع اليها من وقت لآخر.

وتختلف طريقة إعداد قوائم الاستقصاء، فقد تعد بحيث تشمل جميع الاسئلة التى يرى المراقب أنها تغطى جميع النواحى التى يشتمل عليها نظام الرقابة الداخلية، ويتطلب الأمر فى هذه الحالة أن تكون الاجابات مختصرة، وقد يكتفى بتحديد الخطوط العريضة للاستقصاء فى القائمة وتترك الحرية للمساعدين فى الحصول على ما يرونه ضرورى من الاجابات ثم يعدون بعد ذلك تقريرا مفصلا يشتمل على الاجابات التى حصلوا عليها.

وعند استخدام نماذج موحدة لقوائم الاستقصاء يفضل أن تتاح الفرصة لاجراء التعديلات بها على حسب الظروف التى يواجهها المراقب فى كل حالة، كما يجب ان يعاد النظر فى الاجابات التي حصل عليها من سنة إلى أخرى نظرا لاحتمال تغير الظروف، ولأن هذه الاجابات سوف تتخذ أساسا يعتمد عليه المراقب فى إعداد برنامج المراجعة.

وتعمل قوائم الاستقصاء على توفير الوقت بالنسبة للمراجع كما أنها تساعد على تنسيق فحصه لنظم الرقابة الداخلية فى العمليات التى يقوم بمراجعتها، وتحديد النقاط الرئيسية الواجب مراعاتها وعدم اغفال بعضها، ويفضل العملاء هذه الوسيلة عادة لأنهم يعتبرونها اجراء منظم من اجراءات المراجعة، اما اذا كانت الاستفسارات شفوية ومتروكة للظروف فقد يشعر العميل وموظفيه بشئ من الحرج نتيجة اعتقادهم أنهم محل استجواب من جانب المراجع ومساعديه.

ويعاب على هذه الوسيلة أن إعتماد المراقب على أسلوب موحد فى كافة المنشآت للتحرى والاستفسار يعتبر أمرا غير سليم نظرا لأنه يغفل الظروف الخاصة بكل مشروع على حده، كما أنه كثيرا ما تكون الاسئلة الموضوعة لا تتناسب مع التنظيم الادارى وظروف كل منشأة، وانها دائما تكون فى شكل اسئلة عامة وليست أسئلة خاصة بالتفاصيل القائمة، ويلاحظ أنه فى أغلب الأحيان تعتمد الاجابة على الاسئلة التى تتضمنها قائمة الاستقصاء على الإجابة بكلمة (نعم) أو بالنفى بكلمة (لا) وهذا الاختصار فى الاجابة لا يوضح حقيقة الأمور، وكثيرا ما يعتمد مساعد المراقب الذى يقوم بالفحص والتقييم على الاكتفاء بالأسئلة التى ترد بالقائمة لاعتقاده بأنه يجب الالتزام بما جاء بها فقط دون التوسع فى الاستفسار حتى فى تلك الحالات التى تتطلب المزيد من الايضاح.

ولكى يتحاشى المراقب هذه العيوب فقد أشرنا من قبل الى أنه يفضل عادة اعداد قوائم للاستقصاء تشتمل على الخطوط العريضة العامة لاستفسارات وتترك بعد ذلك الفرصة للقائمين بالفحص والتقييم الى تحديد كمية الاسئلة المطلوبة وحجمها ونوعيتها بحيث تكون القائمة مرنة المرونة الكافية واللازمة لمواجهة الظروف المختلفة وكل حالة من الحالات على أنه يعاد النظر فى الاسئلة والاستفسارات من سنة لأخرى، كما يطلب من المساعدين إعداد تقارير من وقت لآخر بما يتوصلون اليه من نتائج عن الاستفسارات التى يقومون بها والتى تطلب تعديل المعلومات التى وردت بقائمة الاستقصاء التى أعدت فى أول السنة وأودعت بالملف الدائم للمراجعة.

ولا بد أن يتبع الاستفسارات التي يقوم بها المراقب القيام ببعض الاختبارات التى تؤكد صحة الاجابات التى حصل عليها المراقب، فقد يحدث أن تكون الاجابات مضللة فى بعض الأحيان، ويلجأ المراقب الى هذه الوسيلة دائما كلما تشكك فى أمر بعض الاجابات التى حصل عليها أوعدم اقتناعه بها.

وتقسم قائمة الاستقصاء الى أقسام تشمل المعلومات العامة عن نشاط المشروع وخريطته التنظيمية، ثم يخصص قسم للاستفسارات المتعلقة بكل عملية من العمليات، ثم أقسام لعناصر المركز المالى، كما أنها تشتمل على خانات للأسئلة ولاجابة المسئولين فى المنشأة ثم خانات لملاحظات المراقب أو مساعدية على الاجابات التي يحصلون عليها وقد تكون هذه الملاحظات نتيجة قيام المراقب باختبارات معينة أو نتيجة الفحص الانتقادى الذى يقوم به.

وبهذا يمكن تقسيم قائمة الاستقصاء الى المجموعات التالية :

- معلومات عامة عن التنظيم الداخلى والادارى للمشروع.
- معلومات تتعلق بالعمليات النقدية من مقبوضات ومدفوعات وبعمليات المصروفات النثرية.
- معلومات تتعلق بالمخازن.
- معلومات تتعلق بالمشتريات الآجلة.
- معلومات تتعلق بالمبيعات الآجلة.
- معلومات تتعلق بالمرتبات والأجور.
- معلومات تتعلق بالمدنيين والدائنين.
- معلومات تتعلق بأوراق القبض وأوراق الدفع.
- معلومات تتعلق بالاستثمارات فى الأوراق المالية.
- معلومات تتعلق بالأصول الثابتة.

الفصل الرابع

المراجعة الداخلية

عرف مجمع المراجعين بأمريكا المراجعة الداخلية بأنها نشاط هام - مستقل للتقييم داخل المنشأة، يعمل على مراجعة النواحى المحاسبية والمالية والأعمال الأخرى، وذلك أساسا لخدمة الادارة كما أنها رقابة ادارية تقدم بقياس وتقييم الوسائل الأخرى للرقابة(١)

يتضح من التعريف السابق أنه قد أشار أن المراجعة الداخلية صراحة أنها رقابة ادارية تقوم بقياس وتقييم الوسائل الأخرى للرقابة غير النواحى المالية والمحاسبية وهذا يعنى أن نطاق المراجعة الداخلية إمتد ليشمل النواحى الادارية والمالية والمحاسبية.

والواقع أن المراجعة الداخلية(٢) نشاط متميز داخل الهيكل التنظيمى للمشروع ويمثل جزء من نظام الرقابة الداخلية تقيس مدى كفاءة نظام الضبط الداخلى فى تنفيذ خطط وسياسات وقرارات الادارة العليا بمعايير عادلة ومحايدة.

والقائمون بوحدة المراجعة الداخلية بالمنشأة رغم أنهم من موظفى المنشأة إلا أنهم يمثلون عين الادارة العليا ووسيلتها الفعالة فى أحكام الانضباط الادارى والمحاسبى فى المنشأة.

ويمكن إعتبار فيصل التفرق بين الضبط الداخلى والمراجعة الداخلية هو وقت حدوث كل منها، حيث أن الضبط الداخلي يتم أثناء العمليات بينما المراجعة الداخلية تبدأ فور انتهاء الضبط الداخلى.

ومعيار التمييز بين كل من المراجعة الداخلية والضبط الداخلى من ناحية والرقابة الداخلية من ناحية أخرى انها جزء من كل الا وهو الرقابة الداخلية وهما وسيلة تنفيذ للمحافظة على الموارد المالية ورفع وتحسين مستوى الأداء.

---

(1) Statement of Responsibilities of Internal Auditor, the Institute of Internal Auditors, 1957.

ونقلا عن أ.د. محمود شوقى عطا الله، المراجعة، دار النهضة العربية، القاهرة، سنة ١٩٧٦.

(٢) د. بهجت محمد حسنى أحمد، المراجعة والعينات الاختبارية والتشغيل الالكترونى، الأصول العلمية والتطبيق العملى، مكتبة عين شمس، سنة ١٩٨٨، ص ١٧٠.

أهداف المراجعة الداخلية :

١ - فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

٢ - حماية أصول وممتلكات المنشأة.

٣ - منع حدوث الأخطاء والغش - أو تقليل حدوثها واكتشافها عند وقوعها.

٤ - تحديد مدى صلاحية النظام المحاسبى ونظام التقارير المتبع فى المنشأة.

٥ - تحديد مدى الالتزام بالسياسات والاجراءات المرسومة للمنشأة وإظهار الانحرافات والتقرير عنها.

٦ - تقييم أداء العاملين.

٧ - اقتراح التحسينات الواجبة للوصول الى المستوى الأمثل.

ويمكن للمراجعة الداخلية أن تخدم المنشأة فى النواحى الآتية :

١ - تدريب الموظفين الجدد أو القدامى لاكتسابهم المران الكافى.

٢ - مساعدة المراجع الخارجى فى إجراءات مراجعات الفروع الخارجية البعيدة واجراء المراجعة التفصيلية تخفيفا للعبء الملقى على عاتق المراجع الخارجى.

٣ - القيام بأى استقصاءات أو بحوث خاصة تطلبها الادارة متعلقة باعداد الموازنات التخطيطية وتحليل احصائيات التكاليف وتصميم نظم العمل على الرغم أنها خارجة عن اختصاصه، كذلك تقديم أيضاحات يحتاجها مراقب الحسابات أثناء تأدية عمله.

٤ - يفحص المراجع الخارجى التقارير التى قدمها قسم المراجعة الداخلية للإدارة ويتعرف على محتوياتها. ويتتبع القرارات المتخذة بناء عليها حتى يكون لدى المراجع فكرة سليمة عن مدي قوة نظم المراقبة الداخلية وفاعليتها.

سلطات ومسئوليات المراجعة الدخلية:

من المعروف أن المراجع الداخلى موظف بالمنشأة تابع لادارة مستقلة ويتم تعيينه وتحديد أتعابه بمعرفة الادارة ومن ثم يجب أن يقوم بعمله لصالح المنشأة وفى حدود أهدافها. وهـذا يعنى انه يجب على المراجع الداخلى أن يتمتع بقدر من الاستقلال كما يلى:

١ - يجب ألا يفهم الاستقلال بأنه مطلق فيجب ان يشوبه تعاون وذلك فإن ادارة المراجعة تتبع الادارة العليا أو المراقب العام حتى تتوفر لها الحرية الكافية والحيدة الكاملة فى ابداء ملاحظاتها دون تأثير أو ضغط.

٢ - تكون لها سلطة التدخل ومراجعة أعمال الادارات الاخرى بدون سلطة توجيه انذار أو لفت نظر الموظفين أو حتى ابداء النقد لهم.

٣ - الا يجمع المراجع الداخلى الى جانب اختصاصه وظائف تنفيذية فى المنشأة حتى لا يحابى نفسه - ولا يحل محل موظف غائب فى أى قسم .

علاقة المراجع الداخلى بالمراجع الخارجى:

يتضح لنا مما سبق أن الرقابة الداخلية تخدم الادارة العليا فى تحقيق اغراضها أما الرقابة الخارجية فهى تخدم المتصلين بالمشروع كالدائنين والمساهمين والادارة العليا والدولة ومسئوليتها قبل هؤلاء الأطراف جميعا.

أما المراجعة الداخلية فانها تعتبر مسئولة فقط أمام الادارة العليا ولهذا فإن مجالات التفرقة بين المراجعة الداخلية والخارجية تتلخص فيما يلى:(١)

١ - الأغراض التى تخدمها كل منها.

٢ - مدى الاستقلال

٣ - اعطاء الأهمية للاجراءات أو الحقائق.

٤ - التفصيل فى العمل.

---

(1) Mautz R.K. Eundamentals os Audiing (New York) Yohn Wiley and Sons, 1954.

وفيما يلى توضيح لما سبق:

١ - الأغراض التى تخدمها كل منها :

تخدم المراجعة الداخلية الادارة العليا بتأكيد دقة البيانات للاعتماد عليها فى اصدار القرارات ورسم السياسات المستقبلة ووضع الخطط والبرامج. أما المراجعة الخارجية فهى تخدم المتصلين بالمشروع كالدائنين والمساهمين والادارة العليا والدولة، ولكن نظرا لاستقلال المراجع الخارجى فان تقاريره تكون أكثر حرية وصراحة وبالتالى زكثر نفعا للإدارة.

كما أن اكتشاف الغش والتزوير لا يدخل ضمن اختصاص المراجع الخارجى وانما يتدرج ضمن اختصاص المراجع الداخلى فيكون أكثر نفعا للإدارة لاكتشافه عقب حدوثه وتلافى أضراره.

٢ - مدى الاستقلال :

ان المراجع الداخلى موظف بالمشروع وقد يتأثر عمله بهذه العلاقة فى حين أن المراجع الخارجى مستقل فى عمله وتفكيره ليس لادارة المشروع سلطة عليه فى آداء واجبات مهنته لا رقابة عليه لغير ضميره تحكمه مستويات العمل المهنى وقواعد وسلوك المهنة فى مسئولية أمام المصالح المختلفة التى وثقت فيه لاعطاء رأيه الفنى على القوائم المالية.

أما بالنسبة للمراجع الداخلي فيجب أن يتمتع باستقلال نسبى لآداء واجبات وظيفته بحرية تامة دون أن يتعرض لضغط أو تأثير - كما يلزم أن يرفع تقارير الى الادارة العليا أو على الأقل للمراقب المالى.

٣ - اعطاء الأهمية للاجراءات والحقائق :

يتفق كل من Sterrler و Cur ly فى أن المراجع الداخلى يعطى أهمية لبحث الاجراءات أكثر من بحثه لحقائق القوائم المالية وهذا لا يعنى أن المراجع الخارجى لا يهتم بالاجراءات ولكنه يهتم بها بالقدر الذى يحقق عناصر المركز المالى ونتائج الأعمال.

٤ - التفصيل فى العمل :

المراجعة الداخلية تتم على مدار السنة ومن ثم فإن نطاقها أوسع من المراجعة الخارجية التى تم عادة مرة واحدة - ويفحص المراجع الداخلى وسائل المراقبة الداخلية بقصد العمل على تحسينها واحكامها بينما يبحث المراجع الخارجى تلك الوسائل بقصد تحديد المدى الملائم للفحص الذى يجريه.

مما سبق يتضح أن عمل كل من المراجع الداخلى والمراجع الخارجى مكمل لبعضها البعض ومن الأفق أن يتم التنسيق بينهما منعا للإزدواج وتلافيا للمجهود والتكلفة وتحقيقا لأقصى منفعة.

تطبيقات الباب الرابع

ضع علامة صح أو خطأ أمام العبارات التالية مع التعليل:

١ - تتسم الشركات صغيرة الحجم بوجود نظام للرقابة الداخلية أكثر كفاءة من الشركات كبيرة الحجم.

٢ - من ركائز نظام الرقابة الداخلية وجود نظام محاسبى سليم.

٣ - أهم ما يميز عملية المراجعة عن غيرها من الخدمات التى يقوم بها المراجع هو ان المراجعة تتضمن دراسة وفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية فى الشركة.

٤ - لا يوجد فرق بين الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية.

٥ - يمكن للشركة الاعتماد على المراجع الداخلى لفحص الحسابات والقوائم المالية للشركة بدلاً من المراجع الخارجى.

٦ - تعمل المراجعة الداخلية على منع حدوث الاخطاء أو الغش.

٧ - فى الهيكل التنظيمى للمنشأة يجب أن يتبع المراجع الداخلى الادارة العليا فى الشركة.

٨ - يجب على المراجع اعداد تقرير عن تقييمه لنظام الرقابة الداخلية فى الشركة.

٩ - يعتبر المراجع مسئولا عن عدم كفاءة نظام الرقابة الداخلية فى المنشأة محل المراجعة.

١٠- يمكن للمراجع الخارجى أن يستند الى المراجع الداخلى فى اجراء الجرد الفعلى للمخزون السلعى.

الباب الخامس

مراجعة العمليات وتحقيق عناصر نتيجة الأعمال والمركز المالى

الباب الخامس

مراجعة العمليات وتحقيق عناصر نتيجة الأعمال والمركز المالى

يتضمن هذا الباب الفصول التالية :

الفصل الأول : مراجعة العمليات النقدية .

الفصل الثانى : مراجعة العمليات الآجلة .

الفصل الثالث : مراجعة وتحقيق عناصر نتيجة الأعمال .

الفصل الرابع : مراجعة وتحقيق عناصر الأصول بقائمة المركز المالى .

الفصل الخامس : مراجعة وتحقيق عناصر الخصوم بقائمة المركز المالى .

الفصل السادس : مراجعة القوائم المالية الأساسية والحسابات التحليلية حسب متطلبات النظام المحاسبى الموجود والمعايير المحاسبية فى شركات القطاع العام.

الفصل الأول

مراجعة العمليات النقدية

يتضمن هيكل مراجعة العمليات النقدية فى هذا الفصل على ما يلى :

المبحث الأول : الرقابة الداخلية على العمليات النقدية .

المبحث الثانى : أهداف مراجعة العمليات النقدية ووسائل الوصول إليها .

المبحث الثالث : مراجعة بعض عناصر المقبوضات النقدية .

المبحث الرابع : مراجعة بعض عناصر المدفوعات النقدية .

المبحث الأول

الرقابة الداخلية على العمليات النقدية

أولاً: المبادئ العامة التى يجب توافرها فى أى نظام للرقابة الداخلية على العمليات النقدية :

١- **فصل الوظائف :** فيجب أن تكون وظيفة أمين أو أمناء الخزينة تداول النقدية - ووظيفة المراقب مسك السجلات المحاسبية الخاصة بالنقدية .

٢- **تجزئة العملية :** يجب ألا يقوم موظف واحد باتمام العملية من البداية حتى النهاية فأمين الخزينة الخزنية .يجب ألا يقوم باستلام النقدية وكتابة الايصالات .

٣- الايداع اليومى للمتحصلات فى البنك .

٤- وجود نظام العهد المستديمة لحصر المسئولية وتمكين المنشأة من الاحتفاظ بالعمليات الكبيرة خارج نطاق المتحصلات اليومية .

٥- وضع اجراءات سليمة للمدفوعات، فمثلا شيكات الدفع يجب أن تؤيد بطلب تحرير شيك رسمى معتمد بواسطة الشخص المسئول ويرفق بطلب تحرير الشيك المستندات

المؤيده مثل الفاتوره وامر ا-ـراد ونقرير الاستلام. ويحب العا . الفاتورة فور كتابة الشيك بأى وسيلة حتى لا نتكرر عملية الدفع ويجب احكام عملية صرف دفاتر الشيكات لتقليل فرص اسا ءة استخدام هذه الشيكات

٦- يجب اعداد مذكرة تسويه لكل حساب بالبنك مرة كل شهر على الأقل ويتولى باعدادها شحص ليس له أى علاقة بالنقدية

٧- وجود نظام قوى للمراجعة الداخلية يمارس الجرد المفاجئ ومراجعة مذكرات التسوية وتحليل حسابات المراقبة الخاصة بالنقدية

٨- استخدام وسائل التأمين والحراسة الكافية على الأموال النقدية الموجودة بالمنشأة

٩- التأمين على الصيارف ضد خيانة الأمانة

ثانيا : المبادئ الخاصة بنظام الرقابة الداخلية على المقبوضات النقدية :

الهدف من الرقابة الداخلية على المقبوضات النقدية هو التأكد من أن جميع المقبوضات قد سجلت بالدفاتر وتم ترحيلها إلى الحسابات المختلفة وكذا التأكد من توريدها إلى الخزينة أو ايداعها بحساب المنشأة بالبنك دون أى تلاعب فى القيمة أو تأخير فى تاريخ التوريد أو الايداع

وتتعدد مصادر التحصيل فى المنشأة منها ما يورد رأسا إلى الخزينة أو مقبوضات محصلة بمعرفة المندوبين الحائلين أو مقبوضات ترد عن طريق البريد

وسوف نتناول بالشرح فيما يلى أهم المبادئ الرئيسية لأحكام الرقابة الداخلية على طريق من طرق التحصيل كما يلى:

(١) مبادئ الرقابة الداخلية على المتحصلات النقدية التى ترد رأسا إلى الخزينة:

قد يرغب بعض العملاء فى سداد ما عليهم من ديون نقداً بخزينة المنشأة وهنا يجب اتباع الخطوات الآتية.

أ - يحرر قسم الحسابات بناء على طلب العميل بأذن (أمر) توريد نقدية من أصل وصورتين يوضح فيه اسم العميل ورقم حسابه والمبلغ المطلوب توريده ويسلم للعميل الأصل وصورة .

ب - يقوم العميل بتوريد النقدية إلى أمين الخزينة مع (أصل الأذن والصورة) فيراجع أمين الخزينة الأذن وبعد التأكد من مطابقة النقدية لما هو موضح بالأذن يرد للعميل صورة اذن التوريد بعد التأشير عليها بما يفيد الدفع.

جـ - يقيد أمين الخزينة النقدية الموردة بموجب اذن توريد النقدية فى سجل حركة النقدية خلال اليوم موضحاً بها رقم الأذن واسم العميل والمبلغ المحصل ثم ترسل هذه القائمة مع صورة أذون الوريد التى احتفظ بها أمين الخزينة إلى ادارة الحسابات.

هـ - يقوم الموظف المختص بإدارة الحسابات بمطابقة الكشف الوارد من أمين الخزينة مع صور أذون التوريد الموجودة لديه ويرحل المبلغ إلى حسابات العملاء بدفتر الأستاذ المساعد.

(٢) مبادئ الرقابة الداخلية على المتحصلات النقدية بواسطة مندوبى التحصيل:

قد تقتضى طبيعة عمل المنشأة تكليف بعض المندوبين بالمرور على العملاء، وتحصيل ما عليهم من ديون للمنشأة ويراعى فى هذه الحالة مبادئ الرقابة الداخلية التالية:

أ - تحديد اختصاصات كل مندوب والمنطقة التى له حق التحصيل فيها.

ب - التأمين على كل مندوب ضد خيانة الأمانة.

جـ - تزويد المندوب بدفتر إيصالات مؤقتة مختومة بخاتم المنشأة حيث يقوم المندوب بمجرد استلامه أى مبلغ بتحرير ايصال مؤقت من أصل وصورة ويسلم الأصل للعميل ويحتفظ بالصورة فى الدفتر.

د - فى نهاية اليوم يقوم المندوب باعداد كشف بأسماء العملاء الذين سددوا مبالغ وقيمة ما سددوه وأرقام الإيصالات التى استخرجت لهم، ويقدم الكشف مع المتحصلات إلى أمين الخزينة بعد الحصول على توقيع بما يفيد استلام أمين الخزينة للمبالغ الموردة.

هـ - بعد اثبات النقدية الموردة بسجل حركة النقدية يقوم أمين الخزينة بالتأشير على الكشف بما يفيد توريد المبالغ ويرسلها إلى إدارة الحسابات.

و - يقوم المسئول بإدارة الحسابات باثبات المبالغ المحصلة بالدفاتر المختصة وترحيلها إلى حسابات العملاء، ثم تحرر ايصالات نهائية قد يأتى العميل فى مقر المنشأة لاستلامها بعد تسليم الايصال المؤقت وقد ترسل اليه بالبريد.

ل - بالنسبة للشيكات التى يتسلمها المندوبين من العملاء، فهذه يجب أن تكون معنونة باسم المنشأة ويجب أن ترسل إلى المنشأة لتظهيرها وقيدها بالدفاتر وارسالها بحافظة ايداع إلى البنك لاضافة قيمتها لحساب المنشأة.

(٣) مبادئ الرقابة الداخلية على المقبوضات التى ترد عن طريق البريد:

أ - تفتح الخطابات الواردة تحت اشراف مسئول لاينتمى إلى قسم الخزينة والحسابات.

ب - تختم الشيكات والحوالات وأذون البريد المرفقة بالخطابات بخاتم (غير قابل للتحويل) حتى لايمكن صرفها إلا باسم المنشأة.

جـ - يتولى موظف آخر تفريغ هذه الشيكات والحوالات فى كشف من أصل وصورتين حيث يسلم الأصل للصراف الذى يوقع على النسختين الثانية والثالثة باستلام النقدية الموضحة بها ويقيد المتحصلات بسجل حركة النقدية ويحتفظ قسم البريد الوارد بالنسخة الثانية وترسل النسخة الثالثة إلى قسم الحسابات حيث يقوم موظف مختص باستخراج الايصالات اللازمة وارسالها للعملاء.

د - ترسل صورة من القائمة السابقة + أصل الإيصالات إلى إدارة الحسابات للقيد بموجبها فى الدفاتر وحسابات العملاء ويقوم موظف آخر بتحرير خطابات للعملاء مرفقاً بها الايصالات المحررة لهم.

هـ - فى نهاية اليوم يقوم الصراف بايداع الشيكات الواردة بالخطابات بحساب المنشأة بالبنك وكذلك تحصيل الحوالات والأذون البريدية وايداعها بحساب المنشأة بالبنك.

ثالثاً : المبادئ الخاصة بنظام الرقابة الداخلية على المدفوعات النقدية:

تتخذ المدفوعات النقدية لأية منشأة صوراً تختلف فى طبيعتها والغرض منها الأمر الذى يتطلب اختلافاً فى نظام الرقابة الداخلية المطبق فى شأن كل نوع منها بما يتلاءم مع طبيعته والغرض منه.

ومع ذلك هناك مجموعة من المبادئ العامة التى يجب توافرها لأحكام الرقابة الداخلية على جميع المدفوعات النقدية منها :

١ - يجب أن تتم جميع المدفوعات بشيكات فيما عدا المصروفات النثرية مع تحديد سلطة التوقيع على الشيكات بدقة من مسئولين.

٢ - يحظر قطعياً التوقيع على أى شيك على بياض، ويحظر كذلك سحب شيكات لحامله.

٣ - مراقبة البريد الصادر مراقبة فعالة عن طريق تقسيم العمل واستخدام السجلات المناسبة لضمان تصدير الشيكات إلى المستفدين أو أصحاب الشأن.

٤ - وضع نظام دقيق يكفل الحصول على كشوف دورية من البنك ومطابقة هذه الكشوف على ماهو مقيد بدفتر النقدية.

٥ - عدم استخراج شيكات «بدل فاقد» إلا بعد اتخاذ الإجراءات القانونية اللازمة والتأكد من فقد الشيك.

٦ - الفصل التام بين الاختصاصات المتعارضة فى طبيعتها ، فيجب الفصل بين من يقوم من الأعمال الآتية:

(أ) اعدا كشوف حساب الموردين. (ب) تحرير الشيكات والتوقيع عليها.

(جـ) القيد بدفتر النقدية. (د) ارسال البريد الصادر.

٧ - يجب العناية بالمدفوعات الكبيرة ويجب اعتمادها من مسئول كبير كعضو مجلس إدارة أو مدير عام على الأقل.

المبحث الثانى

أهداف مراجعة العمليات النقدية ووسائل الوصول إليها

بعد فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية على العمليات النقدية (مقبوضات ومدفوعات) والذى يعد الخطوة الأولى من عمل مراجع الحسابات لكى يحدد نطاق حجم عينة الاختبارات، ويبدأ الخطوة الثانية وهى إجراءات تحقيق العمليات النقدية التى وقعت فى نطاق حجم الاختبارات التى سيقوم بفحصها وذلك بهدف التأكد من أن النقدية الموجودة بالخزينة أو لدى البنوك هى ما يجب أن يكون موجود فعلاً فى هذا التاريخ ويمكن تحقيق هذين الهدفين عن طريق اتباع الوسائل الآتية:

١ - أسلوب الجرد الفعلى للنقدية الموجودة بخزينة المنشأة الرئيسية وخزائنها الفرعية مع تحرير محضر معتمد بنتيجة هذا الجرد.

٢ - مراجعة رصيد الحسابات الجارية للمنشأة بالبنوك للتأكد من مطابقتها لما هو ثابت بدفاتر وسجلات المنشأة محل المراجعة.

٣ - أسلوب المراجعة الحسابية لدفتر النقدية، بمراجعة مجاميع الخانات الفرعية التحليلية بدفتر النقدية والتأكد من صحة نقل المجاميع من صفحة لأخرى مع قيد المبالغ بالخانات الصحيحة، كذلك مراجعة الترحيلات من دفتر النقدية إلى كل دفتر اليومية العامة أو المركزية ودفتر الأستاذ العام ودفتر أستاذ مساعد العملاء ودفتر أستاذ مساعد الموردين.

٤ - أسلوب المراجعة المستندية : للمقبوضات والمدفوعات المثبتة بدفتر النقدية والأمر الذى يجب أن يوليه المراجع عناية خاصة عند اجراء المراجعة المستندية هو مطابقة كشف البنك مع ما هو ثابت بدفتر النقدية، حيث قد تكشف تلك المطابقة عن وجود تلاعب بالمتحصلات أو الشيكات المسحوبة ويجب على المراجع عند أجراء هذه المطابقة مراعاة ما يلى:

- التحقق من توافق تواريخ الايداعات خاصة السائلة المثبتة فى دفتر النقدية مع تلك المثبتة فى كشف الحساب الوارد من البنك لأن عدم التوافق قد يكشف تلاعب فى استخدام تلك الأموال فى أغراض خاصة خلال تلك المدة الفاصلة بين تاريخى الايداع.

- اجراء التسوية اللازمة للوصول إلى تطابق رصيد البنك بالدفاتر مع ما هو وارد بكشف الحساب عن طريق اعداد مذكرة تسوية مع ضرورة تتبع العمليات المعلقة وعمل مذكرة بأرقام الشيكات التى سحبت ولم تقدم للصرف فى تاريخ اعداد كشف الحساب لتتبع تقديمها للصرف فى الفترة التالية لذلك التاريخ.

المبحث الثالث

مراجعة بعض عناصر المقبوضات النقدية

تحتاج المراجعة المستندية للمقبوضات إلى عناية خاصة من المراقب لأن جزء كبيراً من المستندات المؤيدة لها مستندات داخلية يسهل التلاعب فيها ولذلك يجب ألا يكفى بمراجعة هذه المستندات وانما يتعين البحث عن أدلة ووسائل اثبات تعزز وتؤكد صحة هذه المقبوضات.

وسنعرض فيما يلى فى ايجاز لكيفية مراجعة بعض عناصر المقبوضات النقدية حيث أنها كثيرة ومتنوعة بل أنها تختلف من منشأة لأخرى وسنوضح بايجاز بعض أنواع هذه المقبوضات كما يلى:

أولاً : مراجعة المبيعات النقدية :

كما سبق أن أوضحنا أن المراجعة لا تتم بصفة شاملة وانما تتم بعملية أو عمليات معينة يتم حسابها بأسلوب علمى ويتقرر هذا الحجم فى ضوء ما تسفر عنه نتيجة الفحص لنظام الرقابة الداخلية للمتحصلات عن المبيعات النقدية.

ومن قواعد الرقابة الداخلية للمبيعات النقدية الفصل التام بين عملية البيع واستلام الثمن وتسليم البضاعة ويتطلب لاحكام الرقابة على هذا العنصر اتباع ما يلى:

- تحرير قسيمة البيع من أصل وثلاث صور، يسلم للعميل الأصل والصورة الأولى وترسل الثانية مع البضاعة إلى قسم التسليم (الكنترول) أما الثالثة فيحتفظ بها فى الدفتر.
- يقدم العميل الأصل إلى أمين الخزينة فيؤشر عليها بما يفيد الدفع ويرده إلى العميل ويسجل أمين الخزينة قيمة القسيمة بسجل حركة النقدية.

يقدم العميل قسيمة البيع المختومة بما يفيد الدفع إلى قسم التسليم الذى يقوم بمراجعتها ومطابقتها مع البضاعة ومع صورة القسيمة المرسلة من البائع مع البضاعة ويسلم العميل البضاعة المشتراه.

- يقوم البائع فى نهاية اليوم بعمل ملخص لقسائم البيع

- يطابق الملخص الذى أعده البائع مع صورة قسائم البيع طرف امين الخزينه

- يقوم أمين الخزينة بتحرير قسائم ابداع وتجهيز المتحصلات لابداعها بحساب المنشأة بالبنك.

- المراجعة الحسابية للمبيعات النقدية.

وتشمل فى هذه الحالة مراجعة صحة التضريبات والعمليات الحسابية لصور القسائم الداخلة فى حجم العينة الاختيارية ثم مراجعة قيمة هذه القسائم مع ما هو مثبت بدفتر النقدية التحليلي ما رحل إلى حـ/ المبيعات بدفتر الأستاذ العام.

المراجعة المستندية للمبيعات النقدية :

بعد الاطمئنان إلى سلامة نظام الرقابة الداخلية وتقرير حجم العينة التى سيتم مراجعتها يقوم المراجع بمراجعة مستنديه لمفردات العينة وتتناول المراجعة المستندية هـ مراجعة صور قسائم البيع مع الكشوف التفصيلية للمبيعات النقدية التى تعدها أقسام البيع مع سجل حركة النقدية مع قائمة ايداع النقدية فى البنك

ثانياً : مراجعة مقبوضات من العملاء (المدينين):

هذه المتحصلات تتم بإحدى صور ثلاث، فاما أن ترد رأساً إلى خزينة المنشأة. واما أن ترد بالبريد فى صورة حوالات أو أذونات بريدية ويتم التوريد اما رأساً بخزينة المنشأة أو ترسل الشيكات والحوالات عن طريق البريد وأخيراً فقد يتم تحصيل هذه الديون بواسطة مندوبى المنشأة الجائلين.

وفى كل صور التحصيل يجب على المراجع أولاً الاطلاع على شروط السداد المتفق عليها بين العملاء والمنشأة لمعرفة ما اذا كان من حق العميل الحصول على خصم من عدمه وبعد ذلك يقوم المراجع بتحقيق تلك المقبوصات كما يلى

١ - فى حالة التوريد بخزينة المنشأة :

تتلخص المراجعة الحسابية والمستندية فى هذه الحالة فى مراجعة التضريبات والعمليات الحسابية بصور أذون التوريد وصحة الأرقام المقيدة بالسجلات المختصة ثم بياناتها. وهى سجل حركة النقدية، وملخص المتحصلات اليومية الذى يعده أمين الخزينة فى نهاية كل يوم ودفتر النقدية وحسابات العملاء بدفتر الأستاذ المساعد.

كما يجب الاطلاع على كشوف الحساب المرسلة إلى العملاء عن الفترة محل المراجعة.

٢ - فى حالة التحصيل عن طريق المندوبين الجائلين :

تتلخص المراجعة الحسابية والمستندية فى هذه الحالة فى مراجعة التضريبات والعمليات الحسابية بمستندات القيد وهى صور الايصالات المؤقتة وصور الايصالات النهائية، ثم بعد ذلك تتم المراجعة المستندية لمطابقة صور الايصالات المؤقتة على الملخص اليومى الذى يعده المندوب - كذلك مطابقة هذا الملخص مع ما هو مدون بسجل حركة النقدية، ودفتر النقدية، وكذلك مع صور الايصالات النهائية، وفى حالة ايداع المتحصلات بالبنك يجب الاطلاع على صور قسائم الايداع والتأكد من صحة تواريخها وقيمتها.

كذلك يجب الاطلاع على كشوف الحساب المرسلة إلى العملاء عن الفترة محل المراجعة.

٣ - فى حالة التحصيل عن طريق البريد :

تتلخص المراجعة الحسابية والمستندية فى هذه الحالة فى مراجعة العمليات الحسابية بمستندات القيد وهو كشف المقبوضات بالبريد لدى قسم الحسابات مع الايصالات المرسلة للعملاء مع ماهو مدون بدفتر الصندوق مع كشف الايداع بالبنك للتأكد من أن كل ما تم قبضة تم توريده بالبنك.

ثالثاً : مقبوضات من ايراد أوراق مالية :

تتمثل الأوراق بصفة أساسية في الأسهم والسندات وبالتالى تتمثل ايرادتها فى أرباح الأسهم وفوائد السندات.

ويمكن التأكد من فوائد السندات بالاطلاع على السندات ذاتها فهى تتضمن شروط الاقتراض ومنها سعر الفائدة وتاريخ الاستحقاق، أما أرباح الأسهم فيمكن التأكد من قيمتها بالرجوع إلى نشرات سوق الأوراق المالية والايرادات المحصلة تتمثل فى صافى قيمتها بعد خصم ضريبة القيم المنقولة وذلك فيما عدا السندات الحكومية المعفاه من الضرائب وعلى المراجع الرجوع إلى الأوراق المالية اذا كانت فى حوزة المنشأة والاطلاع عليها أو إلى اشعارات البنك ان كان قد تم التحصيل عن طريق البنك.

رابعاً: مقبوضات ايرادات العقارات :

قد تلجأ المنشأة إلى تأجير جزء من عقاراتها نظير ايجار شهرى وللتأكد من قيمة هذه المقبوضات ينبغى على المراجع الاطلاع على عقود الايجار لمعرفة قيمتها ومواعيد السداد، كذلك الاطلاع علي صور الايصالات المسلمة لمستأجرين ومطابقتها على ما ورد بدفتر النقدية، ويجب مراعاة عما اذا كان هناك ايجارات مستحقة طرف المستأجرين أو محصلة منهم مقدما وصحة التوجيه المحاسبى لهذا البند .

خامساً: مقبوضات فى صورة تعويضات :

تأخذ التعويضات احدى الصورتين الآتيتين :

١- **تعويضات من شركات التأمين :** وفى هذه الحالة يجب أولا الاطلاع على عقد التأمين المبرم بين المنشأة محل المراجعة وشركة التأمين للتأكد من قيمة التعويض الذى يجب أن تحصل عليه المنشأة وما اذا كانت قد حصلت عليه أم لا ؟، والاطلاع على السجلات والدفاتر لمعرفة القيمة الدفترية للأصل الذى حصلت المنشأة بشأنه على التعويض ومعرفة ما اذا كان هناك أرباح أو خسائر رأسمالية تتمثل فى زيادة قيمة التعويض أو

نقص عن القيمة الدفترية للأصل والتأكد من معالجة ذلك فى حسابات النتيجة فإذا كانت الشركة محل المراجعة احدى شركات القطاع العام فيدرج ضمن بند التعويضات والغرامات ضمن حـ/ ٤٤ ايرادات وأرباح أخرى . فى حساب أ.خ.

٣- **تعويضات تحصل عليها المنشأة من جهات أخرى :** كما فى حالة نقض عقود بين المنشأة محل المراجعة وجهات أخرى وفي هذه الحالة يجب الاطلاع على تلك العقود أو صور الحكم اذا ما كان هناك حكم قضائى لمعرفة قيمة التعويض والتأكد من صحة التوجيه الحسابى والمحاسبى له .

سادساً: مقبوضات فى صورة اعانات وتبرعات :

يجب أن يولي المراجع اهتمامه لتلك المقبوضات وذلك لامكانية حدوث تلاعب بها .

١- بالنسبة للاعانات :

يجب الاطلاع على المراسلات التى جرت بين المنشأة وبين الجهة المانحة للاعانة وكذلك الاطلاع على صور المحررة للجهة المانحة للاعانة ومطابقة قيمتها على ما قيد بالدفاتر والسجلات المختصة، كذلك التأكد من توجيه الاعانة للغرض المخصص له.

٢- بالنسبة للتبرعات :

فقد تجمع باستخدام صناديق مغلقة ومختومة وفى هذه الحالة تشك لجنة لفتح الصناديق يستحسن أن يكون المراجع أو أحد مندوبيه عضوا فيها واذا لم يتيسر له ذلك وجب عليه الاطلاع على محاضر فتح صناديق التبرعات ومطابقة ما ورد بهذا المحضر مع ما قيد بدفتر النقدية .

وقد تجمع هذه التبرعات باستخدام ايصالات مختومة، وفى هذه الحالة يجب طبع ايصالات بأرقام مسلسلة يحتفظ بكعوبها فى الدفاتر وتعطى ايصالات للدفع، وتتم فى هذه الحالة مراجعة المبالغ الموجودة بكعوب الايصالات مع ما دون بدفتر النقدية وما رحل إلى الحسابات المختصة بدفتر الأستاذ .

المبحث الرابع

مراجعة بعض عناصر المدفوعات النقدية

تعتبر المراجعة المستندية للمدفوعات النقدية أسهل بكثير من المراجعة المستندية للمقبوضات النقدية والسبب فى ذلك هو وجود مستند خارجى مؤيد لكل عملية دفع حيث أن المستند الخارجى أقوى فى حجيته من المستند الداخلى الذى هو من صنع المنشأة نفسها.

وهناك بعض الأمور الهامة التى يجب مراعاتها عند مراجعة هذه المدفوعات وهى :

١- التأكد من وجود اذن صرف معتمد ممن له سلطة الاعتماد .

٢- التأكد من وجود مستند خارجى مؤيد لكل عملية صرف مستوف للشروط التى يقوم عليها الفحص المستندى .

٣- التأكد من جدية الصرف ومنها التأكد من سداد الالتزام لمستحقيه، أو وجود الأصل الذى دفعت المنشأة القيمة من أجله، أو الحصول على خدمات معينة فى مقابل هذا البند من المدفوعات .

٤- التأكد من صحة التوجيه الحسابى والمحاسبى للمدفوعات وذلك بمراجعة العمليات الحسابية بالمستندات والتأكد من صحة القيد بالخانات المختصة بدفتر النقدية أو بأى دفتر اخر من الدفاتر المختصة ومن صحة نقل المجاميع من صفحة لأخرى ومن صحة اجراء الترحيلات من دفتر لآخر من دفتر النقدية مثلاً إلى دفتر الأستاذ المساعد ودفتر الأستاذ العام .

ونظراً لتعدد صور المدفوعات النقدية فسوف نضرب الأمثلة لمراجعة أهم تلك المدفوعات .

أولاً : المشتريات النقدية :

تتم عمليات الشراء طبقاً لما تقضى به اللوائح الداخلية للشركة وكذلك تقتضى

المبادئ العامة للرقابة الداخلية بألا يعهد بالشراء إلى موظف بالمنشأة تتعارض طبيعة عمله مع القيام بهذه المهمة كالصراف أو أمين المخازن .

ويتم مراجعة المشتريات النقدية كما يلى :

١- مراجعة حسابية لفواتير الشراء للتأكد من صحة حساب قيمة المشتريات بعد استبعاد الخصم التجارى أن وجد ومراجعة الترحيلات للحسابات المختصة .

٢- مراجعة مستندية للفواتير مع أوامر الشراء مع محاضر الاستلام للتأكد من أن السلع المشتراه مطابقة لأوامر الشراء وأنه تم فحصها واستلامها وأنها قد دخلت المخازن وذلك بالاطلاع على سجلات المخازن .

كذلك القيام بمراجعة الايصالات والمخالصات الدالة على سداد قيمة المشتريات المسجلة بدفتر النقدية .

ثانياً: مدفوعات الأجور:

يتخذ المراجع الخطوات لمراجعة بند الأجور :

١- دراسة نظام المراقبة الداخلية المتبع فى تحضير كشوف الأجور ودفعها ومعرفة نقط الضعف به التى يمكن عن طريقها اجراء التلاعب، ومن الجدير بالذكر أن نظام المراقبة الداخلية على الأجور يتطلب توافر الآتى :

أ- تسجيل الوقت والانتاج عند حساب الأجر، اذا ما كان يحسب الأجر على أساس الوقت (الساعة أو اليوم أو الأسبوع) فلابد من تسجيل وقت حضور العمال وانصرافهم عند بوابة المصنع وكذلك عند مدخل العنبر- أما اذ كان حساب الأجر على أساس الانتاج فانه يخصص بطاقة انتاج لكل عامل يقيد بها عدد الوحدات المنتجة .

ب- تحضير كشوف الأجور لكل من العمال ذوى الأجور اليومية وذوى الأجور المدفوعة على أساس القطعة .

جـ- بالنسبة لدفع الأجور فعندما يتم العمل السابق يسحب شيك بمجموع صافى الأجور المستحقة ويرسل التوقيع مع الكشوف إلى موظف مسئول ليتأكد من صحة المبلغ المسحوب .

ويجب الرجوع إلى ملفات التأمنيات الاجتماعية الخاصة بكل عامل للتأكد من تواريخ تعيين العمال الجدد ومن استمرارهم فى الخدمة ومن تاريخ ترك الخدمة أو الوفاة، وذلك تلافيا لادراج أسماء عمال وهميين فى كشوف الأجور أو لاستمرار فى صرف أجور عمال بعد ترك الخدمة أو الوفاة .

٢- المراجعة الحسابية لكشوف الأجور من النواحى التالية :

أ- ساعات العمل المحسوبة مع بطاقات العمال .

ب- كمية الانتاج المحسوبة للعامل مع بطاقات العمال بالقطعة .

جـ- فئات الأجور مع الفئات المعتمدة من الادارة .

د- جميع الاستقطاعات مع مستنداتها .

هـ- التضريبات والعمليات الحسابية والمجاميع .

٣- المراجعة المستندية للأجور عن طريق مراجعة الشيكات المحسوبة للأجور أثنا المدة مع المجاميع الصافيه لكشوف الأجور .

- كذلك فحص الأجور التى لم يتسلمها أصحابها بسبب غيابهم مثلا .

- كذلك التأكد من صحة المبالغ التى دفعت بعل أجازات اعتيادية. أو عن الأجازات المرضية طبقاً للنظام الذى تتبعه الشركة فى هذا المجال .

- التأكد من دفع ضريبة كسب العمل والمبالغ المحجوزة لحساب صندوق الادخار أو غير ذلك من الاستقطاعات بمعرفة الشركة نفسها وبشيكات مستقلة ولا يترك هذا الأمر بيد من يقومون بدفع الأجور .

ثالثاً: الفوائد المدينة :

تتحمل المنشأة عند اقتراضها من البنك أو التصريح لها بالسحب على المكشوف فى حدود مبلغ معين - فوائد مصرفية .

ويتم مراجعة الفوائد مراجعة حسابية من حيث الاطلاع على اتفاق السحب على المكشوف وشروطه وسعر الفائدة وكيفية حسابها وتواريخها .

أما المراجعة المستندية فيتم بالاطلاع على اتفاق السحب وكذلك اشعارات البنك وكشوف الحساب للتأكد من سلامة وصحة احتساب الفائدة وكيفية معالجتها محاسبيا فى الدفاتر .

رابعاً: ايجارات العقارات المبنية :

ويقصد بالايجار هنا الايجار الذى تدفعه المنشأة للغير نظير انتفاعها بالعقارات ..

وتأخذ خطوات مراجعة الايجارات ما يلى :

- الاطلاع على عقود الايجار والتعرف على شروط الايجار وتاريخ السداد وفترة سريان كل عقد - ثم مراجعة الايصالات الدالة على سداد المبالغ المستحقة مع دفتر النقدية.
- التأكد من أن الايجار الذى يخص الفترة المالية موضع المراجعة قبل عمل الحسابات الختامية بصرف النظر عن المقدم أو المستحق .

خامساً: المصروفات النثرية :

تمثل المصروفات النثرية بندا من البنود التى تعد عرضة للتلاعب والاختلاس ونجد أن معظم المنشآت تخصص عهدة للصرف منها علي المصروفات البسيطة المتعددة التي لا يجوز صرفها بشيكات وقد تتعدد العهد اذا كانت المنشأة كبيرة فيخصص عهدة لكل قسم أو لكل فرع ويعتبر نظام السلفة المستديمة أدق وسيلة لمراقبة مثل هذه العهد وذلك بامساك دفتر المصروفات النثرية لكل عهدة وقيد مبالغ المصروفات فيه أولا،

ويقوم هذا النظام على أسسا اعطاء موظف مسئول مبلغا معينا للصرف على المصروفات النثرية وكلما قاربت السلفة على الانتهاء يقوم الموظف بإتخاذ الاجراءات اللازمة لتجديدها أو استعاضتها وذلك بأن يقدم المستندات الدالة على الصرف من السلفة التى بعهدته ويطلب استعاضة هذا المبلغ فتعود السلفة إلى ما كانت عليه وهكذا ...

مراجعة المصروفات النثرية :

بعد التأكد من سلامة نظام الرقابة الداخلية الخاص بتحديد السلفة واستعاضتها وملاحظة ترقيم المستندات لكل مبلغ مدفوع ومؤشر عليه من موظف مسئول تتم المراجعة الحسابية والمستندية كما يلى :

- المراجعة الحسابية تتم عن طريق مراجعة العمليات الحسابية بالمستندات والتوجيه الحسابى والمحاسبى لها بدفتر صندوق المصروفات النثرية وفى الخانة الصحيحة المختصة والمجاميع الرأسية والأفقية ومراجعة صحة الترحيلات إلى اليومية العامة والأستاذ العام . يضاف إلى ذلك ضرورة مراجعة ترحيلات الاستعاضة مع ما هو مثبت بدفتر اليومية العامة.
- المراجعة لمستندية : وذلك بفحص المستندات (نسبة معينة) مع الاهتمام بالمبالغ الكبيرة وتوسيع نطاق الفحص اذا وجدت أية مخالفات - كذلك فحص دفتر طوابع البريد، ومراعاة أنه يراجع دوزيا بمعرفة موظف مسئول وجرد الطوابع الموجودة آخر المدة .
- عمل جرد للمتبقى من السلفة ومطابقة الرصيد مع مستندات الصرف وأصل السلفة وعمل محضر بنتيجة الجرد .
- بالنسبة لبعض المصروفات النثرية التى لا توجد لها مستندات تؤيدها يجب على المراجع أن يحصل على اعتماد لها من الجهة المختصة .

الفصل الثانى

مراجع العمليات الآجلة [1]

يقصد بالعمليات التجارية الآجلة عمليات الشراء أو البيع التي تقوم على أساس الائتمان وما قد يترتب عليها من عمليات رد لهذه المشتريات أو المبيعات الاجلة أو عمليات خاصة بالأوراق التجارية (أوراق قبض وأوراق دفع) .

وتمثل هذه العمليات الآجلة جزءا كبيرا من النشاط التجاري للمشروعات، حيث أن عمليات الشراد أو البيع النقدى لا تتناول الا جزءا بسيطا من النشاط التجارى فى المشروعات عامة .

ولما كان نطاق المراجعة التى يقوم بها المراقب للعمليات التجارية يتوقف على مدى سلامة أنظمة المراقبة الداخلية الخاصة بهذه العمليات، حتى اذا ما اطمأن المراقب إلي سلامة هذه الأنظمة أمكنه أن يقلل من اختباراته ومراجعته المستندية، أما اذا وجد المراقب مواضع نقص فى هذا النظام كان عليه أن يوسع من نطاق فحصه واختباراته، وسوف نتناول فى هذا الفصل من خلال المبحثين التاليين :

المبحث الأول : مراجعة المشتريات ومردوداتها .

المبحث الثانى : مراجعة المبيعات ومردوداتها .

(١) د. محمود شوقى عطا الله، «مبادئ المراجعة»، دار النهضة العربية، القاهرة، ٧٧- ١٩٧٨، ص٢٦٢- ٢٨٩ .

المبحث الأول

مراجعة المشتريات الآجلة ومردوداتها

سنتعرض فى هذا المبحث لنظام المراقبة الداخلية الذى ينبغى توافره بالنسبة للمشتريات الآجلة ومردوداتها ثم المراجعة المستندية والحسابية ليومية المشتريات ويومية مردودات المشتريات .

المراقبة الداخلية للمشتريات الآجلة :

يجب أن يتناول نظام المراقبة الداخلية للمشتريات عدة نواحى، أهمها طلب البضائع من الموردين وورود البضائع وتخزينها ثم صرفها. وليس يخفى الأهمية البالغة لوضع نظام مراقبة داخلية دقيق لمشتريات المنشآت وخاصة الكبيرة منها، لمنع وقوع الغش والاختلاس وللتحقق من أن المنشأة لا تدفع من أموالها الا قيمة ما يرد اليها فعلاً من بضائع مشتراه بواسطتها. لهذا فإن الشركات الكبرى تخصص عادة ادارة أو قسما خاصا للمشتريات يرأسه موظف مسئول يشرف على البرنامج المرسوم لمشتريات الشركة وفقاً لميزانية المشتريات .

وفيما يلى الخطوط العريضة للرقابة على المشتريات :

١- طلب البضائع :

يجب أن يعهد بعملية شراء البضائع والأدوات والمهمات والموارد إلى أدارة أو قسم المشتريات فى الشركات الكبيرة، أو إلى موظف مسئول فى المنشآت المتوسطة، على أن تجمع طلبات الادارات والأقسام المختلفة فى هذه الادارة بحيث تصدر جميع أوامر الشراء لما تحتاجه المنشأة عن هذه الادارة المتخصصة .

ومن المسلم به أن المنشأة لا تطلب بضائع أو مواد أو مهمات أو غيرها الا اذا دعت

الحاجة اليها . وعلى ذلك فإن ادارة المشتريات تتلقى طلبات الشراء وغيرها من الادارات والأقسام المختلفة .

ومن المفضل أن تحتفظ المنشأة فى مخازنها ببطاقات لكل صنف ويوضح فيها الحد الأدنى لما يجب أن يكون موجودا من كميات كل صنف بالمخازن، فإذا قاربت الكميات الخاصة لصنف معين على الوصول إلى حدها الأدنى، قام أمين المخزن المختص بتحرير طلب شراء من نسختين ترسل احداها إلى ادارة المشتريات ويحتفظ هو بالنسخة الثانية .

ويجب مراعاة أنه عند تقرير شراء البضائع والمواد وغيرها ضرورة مراعاة ما يلى :

(أ) الاحتفاظ دائماً بالكمية اللازمة للانتاج أو المتاجرة حتى لا يحدث تعطيل لأعمال المنشأة .

(ب) عدم الاحتفاظ بكميات كبيرة تترك بالمخازن مدة طويلة من غير مبرر حتى لا يؤدى ذلك إلى تجميد جزء من رأس المال العامل للمنشأة كان يمكن الاستفادة منه فيما يعود عليها بالنفع والربح بالاستثمار فى أوجه أخرى .

وبعد أن تتلقى ادارة المشتريات طلبات الشراء من مختلف الادارات والأقسام يتولى موظفوها المختصون فحصها ودراستها فى ضوء السياسة العامة للشركة ثم يقررون الطريقة التى يتم بها تنفيذ طلبات الشراء وفقا للتعليمات واللوائح الخاصة بالشركة .

فقد يستلزم الأمر اجراء مناقصات عامة لبعض المشتريات خصوصا ذات القيم الكبيرة، وفى هذه الحالة تحدد جلسة خاصة لفتح مظاريف العطاءات ويرسو العطاء على المورد الذى يقدم أنسب الأسعار والشروط وقد يكتفى بالشراء بطريق الممارسة أو من موردين معينين .

ومهما اختلفت طريقة الشراء فإن ادارة المشتريات تقوم بتحرير أوامر شراء من دفتر مطبوع باسم الشركة على أن تكون أرقام الأوامر مسلسلة، ويحرر الموظف المسئول أمر الشراء من أصل وعدة صور، يرسل الأصل إلى المورد وترسل صورة إلى أمين المخزن أو

رئيس القسم الذى يطلب البضاعة عند ورودها والتحقق من أنها هى البضاعة المطلوبة وتبقى الصورة الثالثة بالدفتر .

ويلاحظ أن بعض الشركات تحتفظ بدفتر خاص تطلق عليه دفتر أوامر الشراء، تسجل فيه بيانات تفصيلية عن البضائع المطلوب شرائها والتى صدر بها أوامر شراء، ومن حيث نوعها وكمياتها والأسعار المطلوب شرائها والتى صدر بها أمر شراء، من حيث نوعها وكمياتها والأسعار المتفق عليها واسم المورد أو الجهة الموردة والتاريخ المتفق عليه للتوريد، وتسليم البضاعة مخازن الشركة .

ولهذا الدفتر أو السجل أهمية خاصة لتتبع أوامر الشراء وتنفيذها من جهة والبحث عن أسباب تأخير البضائع فى الموعد المحدد، فضلا عن منع ما قد يحدث من ازدواج صنف معين من البضاعة أكثر مرة بطريق السهو والخطأ من جهة أخرى .

٢- استلام الأصناف وتخزينها :

عند وصول البضاعة يقوم موظف البوابة باثبات عدد الطرود وصفاتها فى دفتر البوابة أو دفتر البضاعة الواردة بعد مطابقة ذلك بصور) أمر الشراء الموجود . ثم ترسل الطرود إى قسم الاستلام أو الفحص لتقرير سلامتها من الناحية الفنية بواسطة الفنيين فحصا دقيقا . ويحرر لذلك محضر استلام موقعا عليه من لجنة الفحص من أصل وعدة صور أصل لادارة المشتريات ونسخة للحسابات وصورة مع البضاعة إلى أمين المخازن وصورة تبقى فى الدفاتر للمقارنات .

وعندما يتسلم أمين المخزن البضاعة يقوم بمطابقتها مع صورة أمر الشراء الموجودة لديه مع محضر الاستلام الذى يصحب البضاعة، ويحرر اذن توريد من أصل وعدة صور، يرسل الأصل إلى قسم حسابات المخازن وصورة إلى قسم التكاليف، وصورة إلى قسم المشتريات ويحتفظ باحدى الصور، ثم تقيد البضاعة فور استلامها فى بطاقة الصنف كل على حدة .

٣- استلام وقيد فواتير الموردين :

عندما ترد الفواتير من الموردين إلى قسم المشتريات، يتولى الموظفون المختصون مطابقة محتوياتها ومقارنتها مع أمر الشراء ومحضر الاستلام ويؤشر على كل فاتورة بمطابقتها للشروط والمواصفات المطلوبة والمتفق عليها مع المورد .

كما يدون على الفاتورة رقم أمر الشراء، ويسجل فى دفتر أوامر الشراء بما يفيد وصول البضاعة المطلوبة، ويؤشر كذلك على أمر الشراء برقم الفاتورة وتاريخ ورودها وأية بيانات أخرى .

واذا كانت هناك ملاحظات بقسم الاستلام عن البضاعة فيجب اتخاذ ما يلزم بشأنها حتى اذا ما اطمأنت ادارة المشتريات من ورود البضاعة سليمة ومطابقة للمواصفات المطلوبة، قامت باصدار أمر صرف بقيمتها اذا كانت نقدية والتأشير بذلك على الفواتير ثم ارسالها إلى ادارة الحسابات .

٤- الحسابات :

بعد أن ترد فواتير المشتريات إلى ادارة الحسابات، تتحقق هذه الادارة من أنها قد مرت بالمراحل السابق الاشارة اليها، والتأكد من توقيعات الموظفين المختصين عن كل مرحلة .

ثم يقوم موظف مختص بمراجعة التضريبات والعمليات الحسابية لكل فاتورة واذا كانت بعملة أجنبية فيراجع عملية التحويل إلى العملة المصرية، حتى اذا اطمأن إلى صحة كل ذلك وقع عليها بما يفيد مراجعتها ثم تقيد كل فاتورة مشتريات على الحساب بدفتر يومية المشتريات، ثم ترحل إلى الحساب الشخصى للمورد أولا بأول .

وينبغى أن يراعى تكليف ماسك هذا الدفتر بأن لا يسجل به الا بمقتضى الفواتير الأصلية للمشتريات والامتناع عن الاكتفاء بصورة هذه الفواتير .

ويقوم أحد موظفى الحسابات من وقت لآخر بمراجعة يومية المشتريات مع دفتر

البضاعة الواردة للتأكد من أن جميع البضائع والمهمات والمواد المشتراه قد وردت فعلا ودخلت فى حيازة الشركة . وكذلك للتحقق من عدم قيد مبالغ بمقتضى فواتير وهمية أو صور فواتير بدفاتر الشركة .

مراجعة المشتريات الآجلة :

يتضمن نطاق مراجعة المشتريات الآجلة ما يلى :

١- مراجعة حسابية ليومية المشتريات .

٢- مراجعة مستندية ومحاسبية لعمليات الشراء الآجل .

أولاً: المراجعة الحسابية لدفتر يومية المشتريات :

أن دفتر يومية المشتريات يختلف من حيث شكله وتسطيره والخانات الواردة به من منشأة إلى أخرى حسب حجمها وطبيعة نشاطها، وتستخدم المنشآت الكبيرة خصوصا التجارية والصناعية دفتر يومية مشتريات يحتوى على خانات تحليلية لكل صنف من أصناف البضائع والمواد والمهمات التى تشتريها المنشأة إلى جانب خانات بيانية أخرى لتاريخ العقد ورقم فاتورة الشراء ورقم أمر الشراء واسم المورد ورقم صفحة حسابه الشخصى والمبلغ الجزئى وخانة المبلغ الكلى ثم البيان .

ويقيد بهذا الدفتر من واقع فواتير المشتريات وترحل المبالغ المقيدة به أولا بأول إلى الحسابات الشخصية للموردين بدفتر أستاذ المشتريات وفى نهاية كل فترة معينة ينقل مجموع الدفتر إلى اليومية العامة (المركزية) أو يرحل مباشرة إلى الحسابات الاجمالية بدفتر الأستاذ العام (حساب المشتريات وحساب اجمالى الدائنين) .

وقد لاحظنا أن من الشركات ما تخصص خانة بدفتر يومية المشتريات خاصة لمشتريات الأصول الثابتة، والبعض الآخر يكتفى بقيدها مباشرة بدفتر اليومية العام وهذا هو الأفضل .

ومهما يكن من أمر فإن المراجعة الحسابية لدفتر يومية المشتريات تتلخص فى الخطوات الآتية :

١- مراجعة المجاميع الأفقية والرأسية لدفتر يومية المشتريات .

٢- مراجعة اختيارية لترحيل بعض العمليات المثبة بهذا الدفتر إلى الحسابات الشخصية بدفتر أستاذ الموردين أو أستاذ المشتريات .

٣- اختبار صحة نقل مجموع الدفتر إلى اليومى العامة أو المركزية وترحيل القيود إلى الحسابات الاجمالية (المشتريات والموردين) بدفتر الأستاذ العام .

٤- اختبار العمليات الحسابية لبعض فواتير المشتريات مثل تضريبات الأسعار ومجموع الفاتورة والخصم الممنوح للمنشأة وتحويل العملة من أجنبية إلى عمله مصرية .

ثانيا: المراجعة المستندية للمشتريات الآجلة :

يلاحظ أن مستند القيد الأساسى للمشتريات هو فاتورة الشراء، التى يرسلها المورد مع البضاعة المشتراه. وعلى المراجع أن يتحقق فيما اذا كانت الفاتورة موجهة إلي المنشأة التى يراجع حساباتها ومحررة على مطبوعات المورد ومبينة لجميع البيانات الخاصة بالبضاعة المشتراة، فضلا عن استيفائها لجميع الشروط العامة الواجب توافرها فى أى مستند . وفيما يلى خطوات المراجعة المستندية .

١- على المراقب القيام بمراجعة اختبارية مستندية لبعض العمليات المقيدة بيومية المشتريات عن طريق مطابقتها مع فواتير الشراء المؤيدة لهذه العمليات والتى يجب أن تكون محفوظة بشكل يسهل معه مراجعة القيود الدفترية .

٢- التأكد من صحة اجراءات الشراء واتفاقها مع قواعد الرقابة الداخلية المعتمدة للشراء والتأكد من صدور قرارات الشراء من السلطات المقررة .

٣- يجب أن يقوم المراجع بمراجعة بعض فواتير المشتريات الواردة من الموردين مستنديا مع:

- صور أوامر التوريد التى اعتمدتهاالمنشأة للمورد .

- محاضر الفحص والاستلام للتأكد من أن الأصناف الواردة التى فحصها قد تم استلامها بمعرفة ادارة المخازن .

- بطاقات الصنف وسجلات المخازن للتحقق من أن البضاعة الواردة قد تم تسجيلها طبقاً لأذون الاستلام .

٤- على المراقب أن يوجه عناية خاصة إلى المشتريات التى تتم فى نهاية المدة المالية للمنشأة وتلك التى تسجل بالدفاتر فى أوائل المدة المالية . اذ قد يحدث أن ترد البضاعة إلى الشركة فى آخر المدة وتقيد فى سجلات المخازن وتدرج ضمن بضاعة آخر المدة فى قوائم الجرد، ولكن تؤجل المنشأة قيد هذه المشتريات حتى أوائل المدة التالية، وذلك بقصد تضخيم الأرباح وهو نوع من الغش ينبغى على المراقب أن يحول دون اتمامه وأن يكشف عنه . ويمكن أن يتم عكس ذلك للحد من الأرباح وذلك بتسجيل المشتريات فى دفتر المشتريات واهمال إدراجها فى قوائم الجرد، وذلك بغرض تقليل الأرباح وهذا يتم غالبا بقصد التهرب من الضرائب .

٥- قد يصادف المراقب بعض فواتير خاصة بمشتريات قيدت بالدفاتر ولكن البضاعة الخاصة بها لم ترد بعد لمخازن المنشأة وانما لا تزال بالطريق أو أنها مودعة بمخازن الاستيداع، وفى هذه الحالة على المراقب الحصول على شهادة تفيد ملكية المنشأة لهذه البضاعة وأنها مودعة فى مخزن الاستيداع، ثم يتتبع ويتحقق من ادارجها ضمن بضاعة آخر المدة فى قوائم الجرد .

٦- من المسائل الفنية التي يجب أن يعتنى بها المراجع فنيا أثناء فحصه المستندى للمشتريات أن يتحقق أن المنشأة تلتزم التفرقة فى تسجيلها للمشتريات من مشتريات البضاعة ومشتريات الأصول الثابتة .

مردودات المشتريات

المراقبة الداخلية لمردودات المشتريات :

يتلخص نظام المراقبة الداخلية بالنسبة لمردودات المشتريات فى النقاط الآتية :

١- وضع نظام دقيق يقضى بألا ترد البضاعة المشتراة إلى المورد، الا اذا كانت شروط التعاقد بينه وبين المنشأة تسمح بالرد، وأن البضاعة المرتدة تم فحصها من الناحية الفنية والتأكد من وجود عيب أو تلف فيها . أو أنها وردت للمنشأة بعد التاريخ المتفق على التوريد فيه بحيث يتعذر على المنشأة بيعها أو التصرف فيها .

٢- ضرورة اخطار المورد فورا بما ظهر من عيب أو تلف في البضاعة أو تأخير فى وصولها يستلزم ردها، فقد يكون مؤمنا على البضاعة ضد التلف أو العطب أو الكسر، وفى هذه الحالة يستطيع اتخاذ الاجراءات اللازمة تجاه شركة التأمين للحصول على التعويض . وإذا كان هذا الاخطار ضروريا عموما، فهو الزم وأوجب حالة الاتفاق بين المنشأة والمورد على ضرورة الاخطار خلال فترة معينة من وصول البضاعة .

٣- ضرورة اعتماد رد البضاعة من موظف أو ادارة مسئولة .

٤- عند الموافقة على رد البضاعة يحرر اشعار أو فاتورة رد من أصل وعدة صور ويوضح به كمية وقيمة البضاعة المرتدة والأسباب التى دعت إلى ذلك وتاريخ الرد واسم المورد. ويرسل الأصل للمورد مع البضاعة وترسل صورة إلى المخازن لتسجيل عملية الرد فى بطاقة الصنف أو حساب المخازن الخاص بالبضاعة، وصورة إلى قسم الحسابات لقيدها على حساب المورد .

مراجعة مردودات المشتريات :

تشتمل مراجعة مردودات المشتريات :

١- مراجعة حسابية ليومية مردودات المشتريات .

٢- مراجعة مستندية ومحاسبية لمردودات المشتريات .

أولاً : المراجعة الحسابية لدفتر يومية مردودات المشتريات :

تخصص المنشآت الكبيرة عادة دفتراً خاصاً بالمردودات الخارجية . (مردودات المشتريات). أما المنشآت الصغيرة حيث تكون حركة المردودات بسيطة فإنها تكتفى بقيدها بدفتر اليومية العام أو قيدها بالمداد الأحمر بدفتر المشتريات وبذلك تخصم قيمتها من اجمالى المشتريات .

ويقيد بهذا الدفتر من واقع صور اشعارات الخصم المرسلة إلى الموردين وترحل المبالغ المقيدة بهذا الدفتر أولا بأول إلى الحسابات الشخصية بدفتر أستاذ الدائنين . وفى نهاية كل فترة معينة ينقل مجموع الدفتر إلى اليومية العامة (المركزية) أو يرحل مباشرة إلي الحسابات الاجمالية بدفتر الأستاذ العام (حساب اجمالى الدائنين وحساب مردودات المشتريات) .

وتتضمن المراجعة الحسابية لهذا الدفتر ما يلى :

١- مراجعة المجاميع الرأسية والأفقية لعدد من صفحات دفتر مردودات المشتريات.

٢- مراجعة ترحيل كل عملية من دفتر يومية المردودات إلى حسابات الموردين بدفتر أستاذ المشتريات .

٣- مراجعة ترحيل المجاميع إلى دفتر اليومية العام .

٤- مراجعة اختبارية لبعض العمليات الحسابية باشعارات الرد .

ثانياً : المراجعة المستندية والمحاسبية لمردودات المشتريات :

يلاحظ أن مستند القيد بدفتر يومية مردودات المشتريات هو صورة اشعار الرد أو فاتورة الرد كما يطلق عليها أحياناً . ويجب أن تحتفظ المنشأة بهذه لاشعارات بطريقة منظمة يسهل معها الرجوع اليها على أن ترفق بكل اشعار رد ما يرسله المورد من اشعار أو فاتورة خصم يفيد تسلمه البضاعة .

ويجب مراعاة أن كمية الاختبارات التي يقوم بها المراجع لمراجعة المردودات مستنديا يتوقف على نتيجة فحصه لنظام المراقبة الداخلية الخاص بها فإذا حدث واطمأن إلى دقة هذا الحكم أمكنه الاكتفاء بالاختبارات الآتية :

١- مراجعة صور اشعارات الرد على ما قيد بدفتر يومية مردودات المشتريات اختباريا .

٢- مراجعة فواتير الخصم واشعارات الرد مع سجلات البضاعة للتأكد من خروج البضاعة المرتدة من حيازة المنشأة فعلاً .

٣- ويفضل القيام بالخطوة السابقة بالنسبة للمردودات التى تتم فى نهاية المدة المالية، فقد تلجأ المنشأة أما عمدا أو سهوا إلى تسجيل المردودات بدفتر اليومية الخاص، وترحيلها إلى حساب المورد وابقائها بالمخزن ثم ادراجها ضمن البضاعة الباقية فى قوائم الجرد، الأمر الذى يؤدى إلى تضخيم قيمة بضاعة آخر المدة وبالتالي مجمل الربح ثم صافى الربح واظهار أرباح صورية .

٤- اذا حصلت المنشأة من المودر أو شركة التأمين على تعويض مقابل العجز أو التلف الذى ظهر بالبضاعة، فعلى المراجع أن يتتبع الاجراءات التى اتخذتها المنشأة للمطالبة بالتعويض ثم يطلع على المراسلات المتبادلة للتحقق من المبلغ المدفوع فعلا .

المبحث الثانى

المبيعات الآجلة ومردوداتها

سوف نتعرض فى هذه المبحث للمبيعات الآجلة دون المبيعات النقدية .

المراقبة الداخلية للمبيعات الآجلة :

يراعى عند وضع نظام للمراقبة الداخلية للمبيعات الاجلة مراعاة النقاط الآتية :

١- ضرورة تخصيص ادارة مستقلة للمبيعات اذا سمحت موارد المنشأة المالية بذلك.

٢- رسم سياسة سليمة بخصوص مبيعات المنشأة ووضع ميزانية تقديرها للمبيعات يراعى فى اعدادها أرقام مبيعات السنوات السابقة وظروف الأسواق التى تغزوها منتجات المنشأة والحالة المالية العامة وغير ذلك . وقد تكون هذه الميزانية لمدة سنة أو ستة أشهر أو لموسم معين خصوصا فى النشاط الموسمى .

٣- وضع نظام سليم لقيد طلبات الشراء الواردة من العملاء فى دفتر الأوامر الواردة وترسل صورة منه لقسم الائتمان لفحص مركز العميل .

٤- تحرر مذكرة بيع من أصل وعدة صور صورة لأمين المخزن لتجهيز البضاعة، صورة لقسم التسليم، صورة تبقى فى ادارة المبيعات لمتابعة تنفيذ الطلبية .

٥- بعد تجهيز الطلبية فى ادارة المخازن يستخرج أمين المخازن مستند صرف عن الأصناف التى تخرج من مخزنه ويوافى قسم الحسابات بصورة منه ويقوم بقيد الأصناف المنصرفة فى بطاقات العين وفى دفتر الصنف كل على حده .

٦- لابد من اتباع نظام دقيق لتحرير فواتير البيع ومردادت المبيعات ومراجعتها حسابياً ومطابقتها مع اذن صرف البضاعة وطلبية العميل والتحقق من أن البضاعة المرسلة هى التى طلبها العميل ثم إعتماد الفواتير من موظف مسئول مع مراعاة عدم ترك أو تحرير الفواتير لموظفى المخازن والقائمين على صرف البضاعة .

٧- يجب أن يوضع نظام سليم ورقابة دقيقة على مبيعات الأصول الثابتة التى قد تستغنى عنها المنشأة، كالأراضى والمبانى والعدد والآلات والسيارات وما اليها . وفى هذه الحالة يلزم اعتماد مجلس ادارة الشركة أو مديرها المسئول لشروط البيع واجراءاته وكثيرا ما يتم بيع مثل هذه الأصول بالمزاد العلنى .

مراجعة المبيعات الآجلة

تتضمن مراجعة عمليات البيع الآجل :

١- المراجعة الحسابية ليومية المبيعات .

٢- المراجعة المستندية والمحاسبية للمبيعات الاجلة .

أولا : المراجعة الحسابية لدفتر يومية المبيعات :

تخصص المنشآت الكبيرة دفتر يومية خاص يقيد به عمليات البيع الآجل. ويتوقف تسطير هذا الدفتر على حجم المنشأة نفسها وعلى طبيعة نشاطها وأنواع البضائع التى تتاجر فيها . ويتضمن هذا الدفتر عادة خانات تحليلية لكل صنف من أصناف البضائع التى تتاجر فيها المنشأة إلى جانب بيانات أخرى لرقم فاتورة البيع واسم العميل ورقم صفحة حسابه الشخصى بدفتر أستاذ المبيعات (أستاذ العملاء) وخانة للمبلغ هذه الأصول مباشرة باليومية العامة وهو الأفضل .

ويقيد فى هذا الدفتر من واقع صور فواتير البيع ويرحل منه أولا بأول إلى الحسابات الشخصية للعملاء بدفتر أستاذ المبيعات . وفى نهاية كل فترة معينة ينقل مجموع هذا الدفتر إلى اليومية العامة (المركزية) .أو يرحل مباشرة إلى الحسابات العامة بدفتر الأستاذ العام (حساب المبيعات وحساب اجمالى المدينين) .

ويتضمن نطاق المراجعة الحسابية لهذا الدفتر ما يلى :

١- مراجعة المجاميع الأفقية والرأسية .

٢- مراجعة اختبارية لنقل مجاميع يومية المبيعات إلى دفتر اليومية العامة ثم إلى حساب المبيعات بدفتر الأستاذ العام .

٣- مراجعة اختبارية للترحيلات من دفتر يومية المبيعات إلى الحسابات الشخصية للعملاء بدفتر أستاذ العملاء .

٤- التأكد من أن مبيعات الأصول الثابتة قد رحلت إلي حسابات الأصول وأن تسوية الأرباح أو الخسائر الرأسماليه قد قيدت صحيحة بدفتر اليومية العام .

٥- اختبار بعض العمليات الحسابية لبعض صور فواتير المبيعات من جمع وتضريبات للتأكد من صحتها حسابياً .

ثانياً: المراجعة المستندية والمحاسبية للمبيعات الآجلة :

يلاحظ أن أهم المستندات التى يستعين بها مراجع الحسابات للقيام بالمراجعة المستندية للمبيعات هى :

(أ) صور فواتير المبيعات التى تحتفظ بها المنشأة وترسل أصولها للعملاء .

(ب) طلبات العملاء أو عقود البيع التى قد تبرمها المنشأة مع المشترين منها .

وتتضمن المراجعة المستندية والمحاسبية التى يقوم بها المراجع الاجراءات التالية :

١- مراجعة اختبارية للقيود المسجلة بيومية المبيعات لمدة يحددها المراجع مع صور فواتير المبيعات والتأكد من وقوعها خلال الفترة المالية التى يتم مراجعة الحسابات لها .

٢- مراجعة ومطابقة صور فواتير المبيعات عن هذه المدة أو عن مدة أخرى مع دفتر الطلبات الواردة .

٣- مطابقة صور فواتير المبيعات مع سجلات المخازن، للتحقق من أن البضاعة المبيعة قد أثبتت المنشأة صدورها من المخازن، وتخفيض كميات المخزون بكميتها .

٤- على المراجع أن يوجه عناية خاصة لعمليات البيع التى تتم فى أواخر الفترة للمنشأة،

والتحقق من أن مبيعات المنشأة التى قيدت بالدفاتر قد خرجت فعلاً من حيازة المنشأة وعليه أن يتحقق بأنها لم تدرج ضمن قوائم الجرد فى نهاية المدة فقد يلجأ المسئولون بالمنشأة اما عمدا أو سهوا إلى ادراجها ضمن المخزون السلعى فى آخر المدة لتضخيم رقم الأرباح .

٥- كذلك على المراجع أن يتأكد من البضائع تحت التجهيز لشحنها للعملاء والتى قيدت بدفاترها كمبيعات قد استبعدت من قوائم الجرد فى نهاية المدة .

٦- اذا صادف المراقب بعض الفواتير الملغاة، فعليه أن يتحقق من اعتماد الالغاء من موظف مسئول وأن المنشأة قد أرفقت صورة الفاتورة مع أصلها .

٧- قد يرى المسئولون بالمنشأة تأجيل قيد بعض فواتير المبيعات التى تمت فى أواخر السنة المالية إلى أوائل السنة التالية، وهو ما يحدث عادة بقصد تخفيض الأرباح المحققة فى سنة الفحص وذلك بقصد التهرب من الضريبة المستحقة على أرباح المنشأة مثلا أو غير ذلك من الأسباب وعلى المراجع أيضا أن يتتبع هذه الفواتير حتى لا تثار مسئوليته مستقبلا خصوصاً اذا علم بهذه الواقعة ولم يشر اليها فى تقريره أو ينبه المسئولين إلى تصحيحها .

مردودات المبيعات

المراقبة الداخلية لمردودات المبيعات :

يدور نظام الداخلية لمردودات المبيعات حول الزوايا الآتية :

١- اذا كانت عمليات المردودات كثيرة فيستحسن تخصيص دفتر خاص بها تقيد فيه البضاعة المرتدة من العملاء بمجرد ورودها .

٢- القيام بفحص البضاعة المرتدة بواسطة الفنيين بالمنشأة للتأكد من جدية وجود عيب بها يبرر ردها. فاذا تقرر قبول ردها يحرر أمر لأمين المخزن باستلامها .

٣- يخطر أمين المخزن قسم الحسابات لتحرير اشعار دائن من أصل وعدة صور يرسل الأصل للعميل وتستخدم الصور للقيد بالدفاتر ويجب أن تكون هذه الاشعارات الدائنة مسلسلة رقميا ويكون اختصاص تحريرها إلى موظف ليست له علاقة بالمخازن .

٤- اذا كانت البضاعة مؤمنا عليها وأصابها تلف أو عطب، فيجب أن تتخذ المنشأة الاجراءات فورا للمطالبة بالتعويض . ومثل ذلك يقال اذا كانت شركة النقل مسئولة عن تعويض ما يصيب البضاعة من تلف أثناء نقلها .

مراجعة مردودات المبيعات :

وتشمل هذه المراجعة ما يلى :

١- المراجعة المحاسبية ليومية مردودات المبيعات .

٢- المراجعة المستندية والمحاسبية لعمليات مردودات المبيعات .

أولا: المراجعة الحسابية لدفتر يومية مردودات المبيعات :

اذا كانت عمليات مردودات المبيعات متعددة فإن المنشآت الكبيرة تخصص لها دفترا خاصا مسطرا على نمط دفتر يومية المبيعات الآجلة .

ويقيد بهذا الدفتر من واقع صور فواتير الاضافة المرسلة للعميل وترحل المبالغ

المقيدة بهذا الدفتر أولا بأول إلى حسابات العملاء الشخصية بدفتر أستاذ العملاء. وفى نهاية كل فترة ينقل مجموع هذا الدفتر إلى اليومية العامة (المركزية) أو يرحل مباشرة إلى الحسابات العامة بدفتر الأستاذ العام (حساب مردودات المشتريات وحساب اجمالى المدينين) .

ويتضمن نطاق المراجعة الحسابية لهذا الدفتر ما يلى :

١- اختبار المجاميع الرأسية والأفقية فى دفتر يومية المردودات لعدد من الشهور .

٢- اختبار نقل المجاميع إلى اليومية العامة وترحيلها لدفتر الأستاذ العام .

٣- اختبار الترحيلات من دفتر يومية مردودات المبيعات إلى الحسابات الشخصية للعملاء.

٤- مراجعة الاشعارات الدائنة من الوجهة الحسابية .

ثانياً: المراجعة المستندية والمحاسبية لمردودات المبيعات :

على مراجع الحسابات أن يعنى بالمسائل الآتية عند القيام بالمراجعة المستندية لمردودات المبيعات :

١- مراجعة الاشعارات الدائنة التى تحررها المنشأة وترسلها للعملاء مع ما قيد بدفتر يومية مردودات المبيعات .

٢- مراجعة بعض صور الاشعارات الدائنة مع ما قيد بسجلات البضاعة الواردة وسجلات المخازن للتأكد من ورود البضاعة المرتدة فعلا ودخولها فى حيازة المنشأة .

٣- يجب على المراقب أن يوجه عناية خاصة لمردودات المبيعات التى تتم فى نهاية السنة المالية والتأكد من ورود تلك البضاعة مخازن المنشأة وأنها قد أدرجت فى قوائم الجرد الخاصة بالمخزون السلعى فى نهاية المدة .

فقد تسجل المردودات بالدفاتر ولكن لا تدرج فى قوائم الجرد بقصد تقليل رقم المبيعات الصافية من جهة وتقليل رقم بضاعة آخر المدة وبالتالى الحد من الأرباح المحققة . وهذا يحدث عادة بقصد التهرب من الضرائب أو تقليل الأرباح الموزعة ليستفيد أعضاء مجلس الادارة فيشترون أسهما بسعر أقل ثم يظهرون هذه الأرباح فى السنة التالية فترتفع قيمة الأسهم فى البورصة فيبيعون ما اشتروه من أسهم يحققون بذلك أرباحا شخصية على حساب سمعة المنشأة ومصلحة الملاك، فضلا عن الاضرار بحق الخزانة العامة نتيجة التهرب الضريبى .

٤- على المراقب أيضاً أن يولى عنايته من ناحية التوجيه المحاسبى السليم لمردودات المبيعات التى تتم فى أول السنة المالية الجديدة فقد يعمد المسئولون بالمنشأة إلى تسجيل مبيعات صورية فى نهاية السنة موضوع مراجعته، ثم اعتبارها مردودات فى بداية السنة الجديدة، وذلك بقصد تضخيم رقم المبيعات وبالتالى رقم الأرباح المحققة .

الفصل الثالث

مراجعة وتحقيق عناصر نتيجة الأعمال

يتضمن هذا الفصل مراجعة وتحقيق نتيجة الأعمال حيث أن حسابات النتيجة التى يمكن أن تواجه مراجع الحسابات فى ايه وحدة اقتصاديه لا تخرج من المجموعتين التاليتين:-

أولاً: الحسابات الختامية التقليدية فى القطاع الخاص

١- مراجعة حـ/ التشغيل :

وتشمل مجموعة عناصر التكلفة التى تكون فى مجموعها ثمن تكلفة انتاج ما تم صنعه خلال فترة زمنية معينة والتى تعرض فى صورة قوائم تكاليف أو حسابات تشغيل. وتنقسم عناصر التشغيل إلى مجموعتين فرعيتين :

(أ) عناصر تكاليف مباشرة :

ويقصد بها عناصر التكلفة التى ترتبط ارتباطا مباشرا بالوحدة أو الخدمة المنتجة وتشمل :

- تكلفة الخامات الأولية المستخدمة فى الانتاج خلال الفترة الزمنية المعينة ويدخل فيها تكلفة الخامات أول المدة والمشتراه خلال المدة وآخر المدة وفيما يتعلق بموقف مراجع الحسابات من التحقق من تكلفة الخامات الأولية (أول المدة) فعليه أن يتأكد من مطابقة هذا العنصر مع نتيجة الجرد العملى للمخزون السلعى فى نهاية العام الماضى - أما فيما يختص بموقف المراجع من المشتريات فسبق الحديث عنه عند مراجعة المشتريات - وفيما يختص بتكلفة الخامات الأولية المتبقية فى آخر المدة فيجب على المراجع أن يتحقق من مطابقة هذا العنصر مع ما أسفر عنه الجرد العملى الذي تم فى نهاية الفترة التى يقوم بمراجعتها ويجب على المراجع ألا يقف عند حد تحققه من صحة هذه المفردة بل عليه أن يتأكد أيضا بالاضافة إلى ذلك من مدى كفاية استخدام هذه الخامات فى الغرض المخصص لها فى ضوء المعدلات الانتاجية لاستخدام هذه الخامات .

تكلفة العمل المباشر :

وتشمل تكلفة عنصر العمل الذى استخدم مباشرة فى انتاج الوحدات تامة الصنع، الذى يمكن تخصيصه بسهولة على هذه الوحدات أو أن هذه الوحدات هى المسئولية عن الانفاق على هذا البند .

ويقتصر دور المراجع فى هذه الحالة على التأكد من صحة تحليل الأجور إلى أجور مباشرة وغير مباشرة وغير مباشرة وتحميل الجزء المباشر فقط على حساب التشغيل بالنسبة لهذا الجزء من التكاليف المباشرة، كذلك يقوم المراجع بتقييم لمدى كفاية تكلفة الأجور المباشرة بالنسبة لما تم انتاجه من وحدات لأن المراجع يعنى فى هذه المرحلة بتحقيق نتيجة الأعمال وليس بمراجعة صحة بيانات الأجور .

تكاليف صناعية مباشرة :

وتشمل كافة العناصر الأخرى غير المواد والأجور التى يمكن نسبتها بسهولة وربطها مباشرة بالوحدات المنتجة مثل تكاليف التصميم .

ويجب على المراجع أن يتأكد من صحة تخصيصها وتحميلها على حساب التشغيل كجزء من عناصر التكاليف المباشرة وكذلك تقييم كفايتها بالنسبة لتكلفة الوحدات التى انتجت أما من جهة صحة البيان ذاته فقد سبق للمراجع أن تأكد منه عند مراجعة بنود المصروفات المختلفة .

(ب) عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة :

ويشمل هذا النبد عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة التى استفادت منها الوحدات المنتجة ولكنها لا ترتبط ارتباطا مباشراً بالمنتج النهائى كما أنه لا يمكن بسهولة تخصيصها مثل مواد التشحيم والصيانة ومرتبات مدير المصنع والملاحظين أو المشرفين على العمال، واستهلاك الآلات الانتاجية ومبانى المصنع، وتكاليف الصيانة والقوى المحركة وغيرها .

ويجب على المراجع أن يطابق الأرقام الواردة بحساب التشغيل مع ما ورد بالحساب فى الدفاتر ومن صحة اجراء التسويات الجردية الخاصة بالمستحقات والمقدمات، وأن يقيم مدى كفايتها بالنسبة للوحدات المنتجة ويتطلب هذا دراسة وفحص نظام التكاليف المتبع .

تكلفة البضاعة تحت التشغيل آخر المدة :

ويشمل هذا البند تكلفة الوحدات التى لم يتم انتاجها حتى نهاية الفترة الحالية بالرغم من قيام المشروع بالانفاق عليها حتى هذا التاريخ ولذا فإنها تستبعد من مجموع التكاليف الكلية وترحل للسنة التالية حيث يتم انتاج وحداتها ، ونظرا لأن هذا البند يعتبر من بنود المركز المالى فى نهاية الفترة المالية فيقتصر العرض فى هذا المجال إلى ايضاح ضرورة ظهوره بحساب التشغيل فى الجانب الدائن لكى يستبعد من التكاليف الكلية وبالتالى يمكن تحديد تكلفة انتاج الوحدات تامة الصنع التى انتجت فعلا خلال السنة .

ثانياً: حساب المتاجرة :

يمثل حساب المتاجرة المرحلة الثانية من مراحل قائمة نتيجة الأعمال وفيه تحدث مقابلة التكاليف بالايرادات عن الفترة المالية وذلك بعد اجراء التسوية الخاصة بالبضاعة تامة الصنع فى أول وآخر المدة وتظهر قيمة المبيعات المحققة عن الفترة ويقابلها تكلفة المبيعات الممثلة فى تكلفة البضاعة تامة الصنع فى أول المدة مضافاً إليها تكلفه الانتاج المرحل من حساب التشغيل ناقصا تكلفة البضاعة تامة الصنع فى آخر المدة، وينتج عن هذا الحساب فى الربح أو الخسارة عن الفترة .

٣- حـ/ الأرباح والخسائر :

يشتمل هذا الحساب على النتيجة الاجمالية من حساب المتاجرة سواء كانت ربحا أو خسارة فإذا كانت ربحا أضيف اليها باقى أنواع لايرادات التى تنشأ نتيجة لمزاولة المشروع لنشاطه الطبيعى وأيضا الايرادات العرضية مثل ايرادات الأوراق المالية وايرادات العقارات المملوكة للمشروع كما تشمل الأرباح غير العادية مثل أرباح بيع الأصول الثابتة .

وتقابل هذه الايرادات والأرباح فى حـ/ الأرباح والخسائر باقى عناصر النفقات المتعلقة بالفترة المالية والتى لم يسبق تحميلها على أى مرحلة سابقة من مراحل قائمة

نتيجة الأعمال، فإذا كانت عناصر تكاليف التسويق التى تشمل مصاريف البيع والتوزيع للمنتجات التى تم بيعها خلال السنة لم تحمل على حساب المتاجرة تمشيا مع الآراء التقليدية فإنها تظهر بحساب الأرباح والخسائر إلى جانب عناصر التكاليف الادارية وأعباء التحويلات المختلفة .

ولكن هناك رأى آخر بين المحاسبين وهو الأفضل يرى أنه نظرا لأن حساب المتاجرة قد اشتمل على عناصر الايرادات والتكاليف المتعلقة بعملية المتاجرة نفسها ونظرا لأن المبيعات لن تتحقق بطبيعة الحال الا اذا أنفقت مصاريف بيع وتوزيع لذلك فإنه لكى نصل إلى نتيجة الأعمال الاجمالية الحقيقية فانه لابد من تحميل عناصر تكاليف التسويق مثل عمولة البيع ومصاريف نقل المبيعات على حساب المتاجرة أسوة بما هو متبع بشأن تحميل المصاريف المتعلقة بالشراء مثل مصاريف نقل المشتريات .

وبصفة عامة فإن تحميل تكاليف التسويق ،على حـ/ المتاجرة أو حـ/ الأرباح والخسائر فإن ذلك لن يؤثر فى النهاية على صافى نتيجة الأعمال من ربح أو خسارة وهو رصيد حـ/ الأرباح والخسائر .

وموقف المراجع تجاه عناصر حـ/ الأرباح والخسائر قد خصصت للمراجعة بهدف التأكد من صحة قائمة الأرباح والخسائر وهنا يأتى دوره فى التحقق من مطابقة البيانات الواردة بحساب الأرباح والخسائر والبيانات التى روجعت فى الدفاتر من قبل إلى جانب التأكد من صحة معالجة التسويات الجردية المتعلقة بالمستحقات والمقدمات الخاصة بكل عنصر من العناصر، كما يتأكد من مدى تأثير كل عنصر على تحديد نتيجة الأعمال الحقيقية التى سيقدم تقريره بشأنها فيما بعد .

ويجب مراعاة أنه من واجب مراجع الحسابات أن يشير فى تقريره إلى ما اذا كانت نتيجة الأعمال تعبر بصدق عن حقيقة النتيجة عن الفترة المالية التى خضعت للمراجعة ولكى يتمكن المراجع من ابداء رأيه الفنى المحايد فى هذا الشأن فإن الأمر يتطلب منه اتخاذ كافة أنواع الاجراءات الكفيلة بجعله يقتنع بصحة البيانات فى الدفاتر ومطابقتها بالقوائم والتأكد من أن نتيجة الأعمال قد استخرجت طبقاً للأصول المرعية المحاسبية .

مراجعة العمليات فى ضوء النظام المحاسبى الموحد

فى ضوء القرار ٢٠٤ لسنه ٢٠٠١

بعد أن تعرضنا لمراجعة العمليات النقدية والآجلة بشكل عام. يلزم أن نوضح كيفية مراجعة العمليات فى شركات قطاع الأعمال العام والتى تطبق النظام المحاسبى الموحد الذى صدر فى مصر بموجب القرار ٤٧٢٣ لسنة ١٩٦٦ وطبق على وحدات القطاع العام بدءاً من أول السنة المالية ١٩٦٧/ ١٩٦٨ . ثم صدر قانون قطاع الأعمال رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ ولائحته التنفيذيه لتنظيم وحدات القطاع العام ووفقا لهذا القانون ثم الفصل بين الادارة والملكية كما تم انشاء مجموعة من الشركات القابضة حيث نقل إلى كل هنها ملكية بعض وحدات قطاع الأعمال العام والتى اعتبرت شركات تابعة ثم صدر القرا ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ [١] بتعديل الدليل المحاسبى والقوائم المالية .

ويجب أن نوضح من البداية أنه قبل التعرض للعمليات فى ظل النظام المحاسبى الموحد كما صدر بالقرار ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ يلزم أن يهتم المراجع كما سبق أن أشرنا بانظمة المراقبة الداخلية وكذلك المراجعة المستندية والدفترية (الحسابية) لمختلف العمليات التى سبق التعرض لها .

وعلى ذلك فإنه فى هذا الفصل سوف نركز فقط على الأحكام والقواعد التى جاء بها النظام المحاسبى الموحد والتى تحكم التوجيه المحاسبى لتلك العمليات ومن ثم يجب أن يهتم بها المراجع بعد أن يكون قد قام بفحص أنظمة المراقبة الداخلية وقام بالمراجعة المستندية والحسابية على النحو السابق ذكره .

وبناء على ذلك يتم التعرض للعمليات الخاصة بحسابات النتجه من خلال :-

أولاً: مراجعة التكاليف والمصروفات . **ثانياً:** مراجعة الايرادات .

---

(١) الوقائع المصرية، العدد ٥٨ تابع (أ) فى ١٤ مارس ٢٠٠١) متضمنا مجموعة من التعديلات الجوهرية على النظام المحاسبى الموحد على أن يطبق اعتباراً من ٢٠٠١/٧/١ ثم أوجل لمدة عام على أن يطبق اعتباراً من ٢٠٠٢/٧/١/ ٢٠٠٣) .

أولاً: مراجعة التكاليف والمصروفات

التكاليف والمصروفات :

يدرج فى هذا الحساب التكاليف والمصروفات التى تنفقها أو تتحملها المنشأة خلال الفترة المالية، وقد روعى تبويب النفقات فى الدليل المحاسبى طبقاً لكل من التبويب النوعى والتحليل الوظيفى للنفقة .

٣١- خامات ومواد ووقود وقطع غيار :

٣١١- خامات ومدخلات إنتاج :

يدرج فى هذا الحساب الخامات (سواء كانت خامات رئيسية تدخل فى تركيب السلعة أو خامات مساعدة لازمة لإنتاجها) وكذا ما يأخذ حكمها من مدخلات إنتاج مثل الأراضى المستخدمة فى تنفيذ مشروعات التعمير والإسكان والتى تقرر أن يتم بيعها مع الوحدات السكنية أو الإدارية المقامة عليها، وكذلك الأراضى المخصصة لمشروعات الاستصلاح والاستزراع والتي يتم تنفيذها بغرض البيع للغير، وكذا مخلفات الانتاج التى يتم تشغيلها مرة أخرى كما هو الحال فى بعض الصناعات .

٣١٢- وقود وزيوت :

تدرج .فى هذا الحساب الفحومات والمواد البترولية (بنزين، سولار، كيروسين، ديزل، مازوت، بوتاجاز، غاز طبيعى)، ومواد التزييت والتشحيم .

٣١٣- قطع غيار ومهمات :

تشمل قطع الغيار ومواد الصيانة والمواد والمهمات المتنوعة .

استقطاعات الأجور :

تنقسم الاستقطاعات التى تتم من أجور العاملين إلى قسمين :

الأول : استقطاعات مقابل ضريبة المرتبات وحصة العاملين فى التأمينات الاجتماعية .

الثانى : استقطاعات لاسترداد سلف ممنوحة لهم من المنشأة، أو حجز مبالغ لحساب الغير مقابل نفقة، أو لسداد أقساط مشتريات العاملين من منشآت أخرى، أو نصيب فى تكلفة ما يقدم لهم من مزايا عينية وما شابه ذلك .

ويتمثل هذا الحساب فى الحسابات المساعدة التالية :

٣٢١- أجور نقدية :

هى المبالغ التى تدفع فى صورة نقدية للعاملين بالمنشأة من مرتبات أساسية، ورواتب وبدلات، ومكافآت .

ومن أمثلة الرواتب والبدلات: بدل التمثيل، وبدل طبيعة العمل، وبدل الاستقبال والضيافة، وبدل الإقامة، وبدل الأغذية، وبدل الملابس.

ومن أمثلة المكافآت : مكافآت إضافية (امتداد للعمل الأصلى)، ومكافآت عن أعمال إضافية نظير أيام الجمع والعطلات الرسمية، والمكافآت الإنتاجية والتشجيعية، ومكافآت حضور جلسات ولجان، والمكافآت الخاصة، مكافآت عن أعمال أخرى .

٣٢٢- مزايا عينية :

تتمثل المزايا العينية فيما يقدم للعاملين من أغذية، وملابس، وعلاج طبى، ونقل، وسكن مجانى، وخدمات ثقافية واجتماعية ورياضية وترفيهية .

ويراعى الخصم على هذا الحساب بصافى قيمة ما تتحمله المنشأة أى بعد تخفيض إجمالى التكلفة بالمبالغ المحصلة من العاملين مقابل ما يقدم لهم من مزايا عينية .

وتقوم المنشأة بتقديم المزايا العينية للعاملين بوسيلتين :

الأولى : أداء الخدمة بواسطة الغير وتقوم المنشأة بسداد المستحق عن أداء الخدمة .

الثانية : أداء الخدمة أو الميزة العيمية بواسطة أجهزتها .

وفى الحالتين تحمل المزايا العينية بالمصروفات والتكاليف سواء كانت أجور تصرف

لعاملين مخصصين لخدمة مجموعة العاملين كأجر الأطباء وأجور السائقين لسيارات نقل العاملين والمستلزمات والخدمات المشتراة خصيصاً لخدمة العاملين وغير ذلك من مصروفات متعلقة بالمزايا العينية .

ويمكن للمنشأة لأغراض حساب التكلفة فى الحالة الثانية أن تجمع مصادر المصروفات فى مركز تكلفة خدمة اجتماعية بحسب طبيعة المركز سواء كان مستشفى أو مطعم ... إلخ، وتوزع تكاليف هذا المركز على المراكز الرئيسية (الإنتاج والخدمات الإنتاجية والتسويقية والإدارية والتمويلية) .

٣٢٣- تأمينات اجتماعية :

تتمثل فى نصيب المنشأة فى التأمين على العاملين ضد إصابة العمل وأمراض المهنة وتأمين البطالة والتأمين الصحي والإدخار والمعاشات .

٣٣- مصروفات :

٣٣١- خدمات مشتراة :

تتمثل فى الخدمات المشتراة من الغير واللازمة للعمليات الإنتاجية وتنقسم إلى الحسابات الفرعية التالية :

٣٣١١- مصروفات صيانة :

تشمل كافة مصروفات الصيانة الفعلية المؤداة بمعرفة الغير .

٣٣١٢ مصروفات تشغيل لدى الغير ومقاولى الباطن :

تتمثل فى قيمة التشغيلات التى تمت بواسطة الغير على مواد ومنتجات مملوكة للمنشأة، وكذا قيمة المستحق لمقاولى الباطن نظير تنفيذ ما أسند إليهم من أعمال .

٣٣١٣- مصروفات أبحاث وتجارب .

٣٣١٤- مصروفات دعاية وإعلان ونشر وطبع وعلاقات عامة واستقبال .

٣٣١٥- مصروفات نقل وانتقالات واتصالات :

تشمل مصروفات النقل والانتقالات وبدلات الانتقال والتليفون والتلغراف البريد والتيكر والتلكس والفاكس .

٣٣١٦- إيجار أصول ثابتة (بخلاف العقارات) :

تتمثل فى إيجار الأصول الثابتة (بخلاف العقارات) المستأجرة بعقود تأجير تشغيلى .

٣٣١٧- خدمات الجهات الحكومية والمؤسسات :

تشمل تكاليف الخدمات المحاسبية والقانونية والأمن والمطافئ وغيرها المستحقة للجهات الحكومية .

٣٣١٨- مصروفات خدمية أخرى :

تشمل الاشتراكات فى الهيئات المحلية والإقليمية والدولية، ومصروفات التأمين (فيما عدا العاملين ومستلزمات الإنتاج كالتأمين ضد السطو والحريق وخيانة الأمانة)، ومكافآت لغير العاملين عن خدمات مؤداة، وضرائب ورسوم مدفوعة لحكومات أجنبية وعمولة ومصروفات البنك، والعمولات الأخرى، ومصروفات تدريب العاملين خارج المنشأة، وغيرها .

٣٣٢- الإهلاك الأصول الثابتة :

يمثل قيمة ما يحمل على الفترة المالية لمقابلة إهلاك الأصول الثابتة، ويجعل هذا الحساب مدينا مقابل جعل حساب مخصص إهلاك الأصول الثابتة المختص دائنا بذات القيمة .

ويراعى أن يطبق بشأن اهلاك الأصول الثابتة القواعد الواردة بالمعيار المحاسبى الخاص بالأصول الثابتة واهلاكاتها، وذلك فيما لم يرد به نص خاص .

٣٣٢٢-استهلاك الأصول غير الملموسة والنفقات المرسملة :

يمثل قيمة ما يحمل على الفترة المالية لمقابلة استهلاك الأصول غير الملموسة والنفقات المرسملة والمؤجلة، ويجعل هذا الحساب مدينا مقابل جعل حسابات الأصول غير الملموسة والنفقات المرسملة والمؤجلة المعنية دائنة بذات القيمة .

ويراعى إهلاك واستهلاك الأصول التالية على نحو ما هو وارد قرين كل منها :

إهلاك الأدوات الصغيرة : يستمر استعمال الأدوات الصغيرة غالباً مدة طويلة نسبياً يصعب معها تحديد النقص الذى يطرأ عليها نتيجة استعمالها، لذلك يتم إهلاكها بقيمة ما يصرف من هذه الأدوات أولا بأول دون انتظار تخريدها، وتراقب عهدة العمال من هذه الأدوات بالجرد الفعلى والمطابقة على سجلات العهد الشخصية التى تمسك لهذا الغرض، وذلك إلى أن يتم ردها بعد تقرير عدم صلاحيتها .

إهلاك المهمات : يتم إهلاك المهمات بقيمة النقص الذى يصيب عمرها الإنتاجى نتيجة استخدامها فى التشغيل خلال الفترة، وتخضع قيمة هذه المهمات فى نهاية كل فترة لإعادة التقدير .

إهلاك الثروة الحيوانية : يتم إهلاك الثروة الحيوانية للتسمين فى نهاية كل فترة باتباع طريقة إعادة التقدير، أما حيوانات الإكثار والعمل فيتبع نفس المبدأ إذا لم تحدد معدلات إهلاك خاصة بها .

اهلاك الأفلام السينمائية : يتم إهلاك الأفلام السينمائية فى شركات الإنتاج السينمائى فى نهاية كل فترة باتباع طريقة إعادة التقدير وفقا للمعدلات التى جرى العرف على اتباعها .

استهلاك الأصول غير الملموسة والنفقات المرسملة : يتم استهلاك الأصول غير الملموسة والنفقات المرسملة على المدة التى ينتظر استفادة المنشأة خلالها من هذه الأصول .

استهلاك النفقات المؤجلة (حـ/ ١٥٣) : يتم استهلاك النفقات المؤجلة المحملة على هذا الحساب قبل ٢٠٠١/٧/١ خلال مدة أقصاها ثلاث سنوات أو المدة التى ينتظر استفادة المنشأة خلالها من هذه النفقات أيهما أقل .

٣٣٣-فوائـــد :

يحمل هذا الحساب بقيمة الفوائد المستحقة الدفع مقابل اقتراض أموال الغير .

٣٣٤- إيجار عقارات (أراضى ومبانى) :

يتمثل فى إيجار العقارات من أراضى ومبانى المستحق الدفع للغير نظير انتفاع المنشأة بهذه العقارات .

٣٣٥-ضرائب عقارية :

تتمثل فى الضرائب على الأطيان والمبانى المملوكة للمنشأة والمستحقة لمصلحة الضرائب العقارية .

٣٣٦-ضرائب غير مباشرة على النشاط :

تتمثل فى الرسوم والضرائب غير المباشرة التى« تفرضها الدولة على ممارسة النشاط الإنتاجى ومستلزماته مثل رسوم الدمغة وضريبة السيارات .

٣٤- مشتريات بضائع بغرض البيع :

تتمثل فى المشتريات من البضائع التى يتم شراؤها بغرض بيعها بحالتها دون إجراء عمليات صناعية عليها .

٣٥- أعباء وخسائر :

٣٥١-مخصصات (بخلاف الإهلاك) :

تتمثل فى مخصصات هبوط أسعار المخزون، ومخصص هبوط أسعار الأوراق المالية، ومخصص الديون المشكوك فى تحصيلها والمخصصات التى يتم تكوينها لمقابلة

الالتزامات المحتملة مثل مخصص الضرائب التنازع عليها، ومخصص المطالبات والمنازعات .

٣٥٢- ديون معدومة :

تتمثل فيما يتم إعدامه من الديون خلال الفترة المالية بما يزيد عن قيمة مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها .

٣٥٣- خسائر بيع أوراق مالية :

هى الخسائر الناتجة عن بيع الأوراق المالية بأقل من قيمتها الدفترية .

٣٥٤- أعباء وخسائر متنوعة :

٣٥٤١- خسائر بيع مخلفات :

هى الخسائر الناتجة عن بيع المخلفات بأقل من قيمتها التقديرية .

٣٥٤٢- خسائر بيع خامات ومواد وقطع غيار :

هى الخسائر الناتجة عن بيع الخامات والمواد وقطع الغيار بأقل من تكلفتها .

٣٥٤٣- تعويضات وغرامات :

تتمثل فى قيمة التعويضات والغرامات المستحقه على المنشأة للغير .

٣٥٤٤- تبرعات وإعانات :

تتمثل فى قيمة التبرعات والإعانات الممنوحة من المنشأة للغير .

٣٥٥- خسائر فروق العملة :

يقفل فى هذا الحساب الرصيد المدين لحساب موازنة تقلبات أسعار العملات الأجنبية فى تاريخ إعداد القوائم المالية والذى يفتح ضمن حساب- حسابات دائنة أخرى (حـ/ ٢٨٩) وترحل إليه الفروق التى تنشأ بين سعر العملة فى تاريخ الاستخدام وسعرها

فى تاريخ الحصول عليها ، وكذا الفروق المدينة والدائنة الناتجة عن إعادة تقييم الأرصدة من الأصول والالتزامات ذات الطبيعة النقدية فى تاريخ انتهاء السنة المالية .

٣٥٦- مصروفات سنوات سابقة :

تتمثل فى المصروفات التى تخص أعواما سابقة ولم يسبق حسابها ضمن مصروفات تلك السنوات .

٣٥٧- خسائر رأسمالية :

هى الخسائر الناتجة عن بيع أصل من الأصول الثابتة أو التعويض عنه بأقل من قيمته الدفترية .

٣٥٨- خسائر غير عادية :

هى الخسائر الناتجة عن أحداث أو معاملات تختلف بشكل واضح عن الأنشطة العادية للمنشأة ومن غير المتوقع تكرار حدوثها بصفة دروية أو منتظمة، ومن أمثلتها الخسائر الناتجة عن الزلازل والسيول وأية كوارث طبيعية، والخسائر الناشئة نتيجة اختلاس النقدية، أو تلك التى تلحق بالأصول نتيجة الحريق أو السطو، والعجز غير الطبيعى فى المخزون الذى لم يحدد المتسبب عنه مع عدم وجود تأمين أو عدم كفاية مبلغة، والهلاك الطارئ للأصول الثابتة .

٣٥٩- ضرائب الدخل :

تتمثل فى الضريبة على أرباح شركات الأموال والضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة وما شابهها .

٣٦- تكاليف الإنتاج :

يحمل هذا الحساب بتكاليف الإنتاج المتمثلة فى تكاليف مراكز الإنتاج ومراكز الخدمات الإنتاجية من خامات ومواد ووقود وقطع غيار وأجور، وتكاليف أخرى، ويتم تقسيم هذه التكاليف طبقاً للتقسيم الوارد لهذا الحساب بالدليل المحاسبى .

وتتمثل مواد التعبئة والتغليف التي تعتبر من تكاليف الإنتاج في تلك المواد المكملة للعملية الإنتاجية (اللصيقة بالمنتج) مثل الزجاج والأمبولات في صناعة الأدوية .

ويراعى أن يطبق بالنسبة للفوائد التي تعتبر من تكاليف الإنتاج ما يقضى به المعيار المحاسبي الخاص بتكاليف الاقتراض .

كما يراعى في حالة تطبيق أسلوب الجرد الدفتري المستمر للمخزون تحليل تكاليف الإنتاج إلى مواد مباشرة وأجور مباشرة، وتكاليف غير مباشرة وفتح حساب لكل من التكاليف الإضافية وفروق التكاليف غير المباشرة .

٣٧- التكاليف التسويقية :

يحمل هذا الحساب بالتكاليف التسويقية (تكاليف البيع والتوزيع) من مواد ووقود، وقطع غيار، وأجور، وتكاليف أخرى، ويتم تقسيم هذه التكاليف طبقاً للتقسيم الوارد لهذا الحساب بالدليل المحاسبي .

كما يحمل هذا الحساب بتكاليف الإنتاج التام الذي يعتبر من التكاليف التسويقية والذي يتمثل في ذلك التالف من الإنتاج الذي يتم في مرحلة البيع وتقتضيه طبيعة السلعة كما هو بالنسبة للمحاصيل الزراعية .

٣٨- المصروفات الإدارية والتمويلية :

يحمل هذا الحساب بالمصروفات الإدارية والتمويلية من مواد ووقود وقطع غيار، أجور، وتكاليف أخرى، ويتم تقسيم هذه التكاليف طبقا للتقسيم الوارد لهذا الحساب بالدليل المحاسبي .

ثانياً : مراجعة الإيرادات :

يقصد بها الإيرادات والأرباح التي تتحقق للمنشأة خلال الفترة المالية وتشمل .

٤١- إيرادات النشاط :

يقصد بإيرادات النشاط تلك الإيرادات المتولدة من مزاولة المنشأة لأنشطتها الرئيسية .

ويراعى أن تطبق بشأن هذه الإيرادات ما يقضى به المعيار المحاسبى الخاص بالإيراد.

٤١١- إجمالى مبيعات إنتاج تام:

يقصد بالإنتاج التام ما تنتجه المنشأة من منتجات نهائية،وكذلك يعتبر إنتاجاً تاماً المنتجات غير النهائية التى أجريا عليها عمليات تشغيل معينة جعلتها قابلة للبيع بحالتها كما يمكن أن تجرى المنشأة عمليات أخرى عليها لتحويلها إلى منتج نهائى، ويختلف مفهوم مبيعات الإنتاج التام تبعاً لاختلاف نوع النشاط وذلك على النحو التالى:

بالنسبة لنشاط الصناعة:

يتمثل فى قيمة المبيعات من السلع المصنعة بموجب الفواتير حسب سعر البيع تسليم مخازن المنشأة البائعة .

بالنسبة لنشاط المقاولات:

يتمثل فى قيمة الأعمال التامة المعتمدة التى تم تنفيذها لحساب الغير.

ويراعى عند إثبات الإيرادات المتولدة عن هذه الأعمال تطبيق ما يقضى به المعيار المحاسبى الخاص بعقود الإنشاء .

بالنسبة لأنشطة الإسكان والتعمير واستصلاح واستزراع الأراضى :

تتحدد الواقعة المنشئة للبيع الخاصة بتلك المشروعات بالتعاقد على بيعها مع صلاحيتها للتسليم طبقاً لشروط التعاقد (سواء كانت هذه المشروعات قد تم تنفيذها كلياً أو جزئياً) .

ويتمثل إجمالى مبيعات الإنتاج التام من هذه المشروعات فى قيمة مبيعات الأراضى المستصلحة والمستزرعة والأراضى المخصصة للتعمير والإسكان والعقارات المعدة للإسكان.

بالنسبة لنشاط الزراعة:

يتمثل فى قيمة مبيعات المحاصيل المنتجة.

البيع بالتقسيط :

يراعى فى حالة بيع الإنتاج التام بالتقسيط أن يدرج فى الحساب (٤١١) ثمن البيع النقدى وكذا نصيب الأقساط المستحقة السداد من أرباح التقسيط (الفرق بين سعر البيع بالتقسيط وسعر البيع النقدى)، مع تأجيل الاعتراف بنصيب الأقساط التى لم تستحق بعد هذه الأرباح وإظهاره كأرباح مبيعات تقسيط مؤجلة (تخص أعوام لاحقة) حساب (٢٨٨).

٤١١١ - مردودات داخلة من مبيعات سنوات سابقة ... (مدين) :

يجعل هذا الحساب مديناً بقيمة المردودات الداخلة من مبيعات السنوات السابقة، ويقفل هذا الحساب فى الجانب المدين من حساب المتاجرة.

٤١١٢ - مرتجعات مبيعات ... (مدين) :

يجعل هذا الحساب مديناً بقيمة المرتجعات من مبيعات العام، ويقفل هذا الحساب فى الجانب المدين من حساب المتاجرة.

٤١١٣ - خصم مسموح به ... (مدين) :

يجعل هذا الحساب مديناً بقيمة الممنوح للعملاء من خصم نقدى على المبيعات أو خصم الكمية المعلق على شرط، ويقفل هذا الحساب فى الجانب المدين من حساب المتاجرة.

٤١١٤ - مسموح مبيعات ... (مدين) :

يجعل هذا الحساب مديناً بقيمة المسموحات الممنوحة للعملاء نظير ما يعترى هذا الإنتاج من عيوب أو عدم مطابقة للمواصفات، ويقفل هذا الحساب فى الجانب المدين من حساب المتاجرة.

٤١٢ - إجمالى مبيعات بضائع مشتراه :

يتمثل فى قيمة المبيعات من البضائع - التى تشترى بغرض بيعها بالحالة التى اشتريت بها دون إجراء عمليات صناعية عليها - بموجب الفواتير حسب سعر البيع تسليم مخازن المنشأة البائعة.

ويراعى فى حالة بيع هذه البضائع بالتقسيط تطبيق ما ورد بشرح حساب إجمالى مبيعات إنتاج تام (جـ/٤١١).

٤١٢١ - مردودات داخلة من مبيعات سنوات سابقة ... (مدين) :

يجعل هذا الحساب مديناً بقيمة المردودات الداخلة من مبيعات السنوات السابقة ويقفل هذا الحساب فى الجانب المدين من حساب المتاجرة.

٤١٢٢ - مرتجعات مبيعات ... (مدين) :

يجعل هذا الحساب مديناً بقيمة المرتجعات من مبيعات العام ويقفل هذا الحساب فى الجانب المدين من حساب المتاجرة.

٤١٢٣ - خصم مسموح به ... (مدين) :

يجعل هذا الحساب مديناً بقيمة الممنوح للعملاء من خصم نقدى على المبيعات أو خصم الكمية المعلق على شرط، ويقفل هذا الحساب فى الجانب المدين من حساب المتاجرة.

٤١٢٤ - مسموحات مبيعات ... (مدين) :

يجعل هذا الحساب مديناً بقيمة المسموحات الممنوحة للعملاء نظير ما يعترى هذه البضائع من عيوب أو عدم مطابقة للمواصفات، ويقفل هذا الحساب فى الجانب المدين من حساب المتاجرة .

٤١٣ - أرباح مبيعات تقسيط تخص العام :

يجعل هذا الحساب دائنا بما يتحقق خلال العام من أرباح مبيعات تقسيط مؤجلة

تخص الإنتاج التام أو البضائع المشتراة، مقابل جعل حساب أرباح مبيعات تقسيط تخص أعوام لاحقة (حـ/ ٢٢٨) مدينا بذات القيمة .

ويراعى فصل أرباح مبيعات التقسيط المحققة التى تخص كل من الإنتاج التام والبضائع فى حساب فرعى مستقل .

٤١٤ - خدمات مباعة :

تتمثل فى إجمالى الإيرادات (ثمن بيع الخدمة) التى تحققت من مباشرة النشاط الخدمى مثل نشاط الفنادق، المطاعم، المسارح ودور العرض، النقل والمواصلات، التخزين، النشر والإعلان، والاستشارات ... إلخ .

٤١٥ - إيرادات تشغيل للغير :

تتمثل فى قيمة التشغيلات التى تتم لحساب الغير على مواد أو منتجات لا تملكها المنشأة .

٤١٦ - عائد عقود تأجير تمويلى :

يجعل هذا الحساب دائنا بما يتحقق خلال العام من عائد مؤجل خاص بعقود التأجير التمويلى مقابل تخفيض قيمة عائد عقود تأجير تمويلى يخص أعوام لاحقة المدرج ضمن حساب - حسابات دائنة أخرى (حـ/ ٢٨٩) بذات القيمة .

٤١٧ - إيرادات النشاط الأخرى :

تتمثل فى إيرادات النشاط بخلاف المدرجة فى الحسابات السابقة، ومن أمثلة هذه الإيرادات ما يلى :

- الإيرادات التأمينية التى تحققها الهيئة القومية للتأمين الاجتماعى من اشتركات تأمنية وعائد الاستثمارات وموارد الرعاية الاجتماعية .
- مقابل حق الانتفاع السنوى بالأراضى المقام عليها الوحدات السكنية أو الإدارية التى

تقوم بتنفيذها مشروعات الإسكان والتعمير ويتم بيعها دون بيع هذه الأراضى .

- الفوائد التى يحققها قطاع التوفير بالهيئة القومية للبريد نتيجة استثمار أمواله .

- عائد استثمارات فى أسهم الذى تحصل عليه الشركة القابضة نتيجة مساهمتها فى رؤوس أموال الشركات التابعة لها ، ويراعى إدراج هذا الإيراد بالقيمة الإجمالية (قبل استنزال الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة- إن وجدت) .

٤٢ - منح وإعانات :

يدرج فى هذا الحساب نصيب الفترة المالية من المنح الحكومية والإعانات من الغير التى تحصل عليها المنشأة عيناً أو نقداً وترتبط بتكاليف إيرادات النشاط ويخرج عن نطاق هذا الحساب المنح والإعانات التى تحصل عليها المنشأة مقابل خسائر تحملتها أو نفقات لا تدخل ضمن تكاليف إيرادات النشاط . ويراعى أن يطبق بشأن هذه المنح ما يقضى به المعيار المحاسبى الخاص بالمحاسبة عن المنح الحكومية والافصاح عن المساعدات الحكومية، وذلك فيما لم يرد به نص خاص فى شرح هذا الحساب .

٤٣ - إيرادات استثمارات وفوائد :

تتمثل فى إيرادات الاستثمارات والفوائد التى تحصل عليها المنشأة من الغير، ويراعى إدراج هذه الإيرادات بالقيمة الإجمالية (قبل استنزال الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة- إن وجدت) .

٤٣١ - إيرادات استثمارات مالية من شركات قابضة :

تتمثل فى عائد استثمارات فى أسهم الذى تحصل عليه الشركة من الشركة القابضة.

٤٣٢ - إيرادات استثمارات مالية من شركات شقيقة :

تتمثل فى عائد استثمارات فى أسهم الذى تحصل عليه الشركة من الشركات الشقيقة .

٤٣٣ - إيرادات استثمارات مالية أخرى :

تتمثل فى عائد استثمارات فى أسهم الذى تحصل عليه المنشأة من جهات أخرى بخلاف الشركة القابضة والشركات التابعة والشقيقة، وكذا فوائد السندات، وعائد أذون الخزانة، وشهادات ووثائق الاستثمار، وأية إيرادات من استثمارات مالية أخرى .

٤٣٤ - فوائد قروض لشركات قابضة / تابعة / شقيقة :

تتمثل فى الفوائد التى تحصل عليها الشركة من إقراض أموالها للشركة القابضة أو الشركات التابعة والشقيقة، ويراعى فصل كل من هذه الفوائد فى حساب فرعى مستقل .

٤٣٥ - فوائد دائنة أخرى :

تتضمن الفوائد على حسابات العملاء والحسابات الجارية والودائع بالبنوك والفوائد على القروض الممنوحة من المنشأة للغير، وذلك فيما عدا فوائد الإقراض الممنوح للشركة القابضة أو للشركات التابعة أو الشقيقة، والفوائد التى يحققها قطاع التوفير بالهيئة القومية للبريد نتيجة استثمار أمواله، وكذا إيرادات الفوائد على الإقراض والودائع والمبالغ المحولة للاستثمار التى تتحقق من استثمار أموال الهيئة القومية للتأمين الاجتماعى .

٤٤ - إيرادات وأرباح أخرى :

٤٤١ - مخصصات إنتفى الغرض منها :

تتمثل فى مقدار الزيادة فى رصيد المخصصات (بخلاف مخصصات هبوط أسعار المخزون) عن القدر الواجب تكوينه فى نهاية الفترة المالية .

٤٤٢ - ديون سبق إعدامها :

تتمثل فيما يسترد من ديون سبق إعدامها فى فترات مالية سابقة .

٤٤٣ - أرباح بيع أوراق مالية :

هى الأرباح الناتجة عن بيع الأوراق المالية بأكثر من تكلفتها .

٤٤٤ - إيرادات وأرباح متنوعة :

٤٤٤١ - أرباح بيع مخلفات :

هى الأرباح الناتجة عن بيع المخلفات بأكثر من قيمتها التقديرية .

٤٤٤٢ - أرباح بيع خامات ومواد وقطع غيار :

هى الأرباح الناتجة عن بيع الخامات والمواد وقطع الغيار بأكثر من تكلفتها .

٤٤٤٣ - تعويضات وغرامات :

تتمثل فى صافى ما يستحق للمنشأة من تعويضات وغرامات من الغير .

٤٤٤٤ - عمولات :

تتمثل فى قيمة العمولات المستحقة للمنشأة من الغير والتى لا ترتبط بمزاولة أنشطتها الرئيسية، ومن ثم يخرج عن نطاق هذه العمولات العمولة التى يحصل عليها وكلاء البيع والتوزيع وما شابهها من عمولات .

٤٤٤٥ - إيجارات دائنة :

تتمثل فى الإيجارات المستحقة للمنشأة من الغير نظير استئجار عقارات أو أية أصول ثابتة أخرى تمتلكها المنشأة ولا تستخدمها فى عملية الإنتاج، ويخرج عن نطاق هذه الإيجارات الإيجار الذى تحصل عليه المنشآت التى يتمثل نشاطها الرئيسى فى تأجير الأصول .

٤٤٥ - أرباح فروق العملة :

يقفل فى هذا الحساب الرصيد الدائن لحساب موازنة تقلبات أسعار العملات الأجنبية فى تاريخ إعداد القوائم المالية والذى يفتح ضمن حساب- حسابات دائنة أخرى (حـ/ ٢٨٩) وترحل إليه الفروق التى تنشأ بين سعر العملة فى تاريخ الاستخدام وسعرها فى تاريخ الحصول عليها، وكذا الفروق المدينة والدائنة الناتجة عن إعادة تقييم الأرصدة من

الأصول والالتزامات ذات الطبيعة النقدية (سواء كانت قصيرة أو طويلة الأجل) فى تاريخ انتهاء الفترة المالية .

٤٤٦ - إيرادات سنوات سابقة :

تتمثل فى الإيرادات التى تحققت خلال العام وهى تخص سنوات مالية سابقة ولم يسبق حسابها فى تلك السنوات .

٤٤٧ - أرباح رأسمالية :

هى الأرباح الناتجة عن بيع أصل من الأصول الثابتة أو التعويض عنه بأكثر من قيمته الدفترية .

٤٤٨ - إيرادات وأرباح غير عادية :

هي الإيرادات والأرباح الناتجة عن أحداث أو معاملات تختلف .بشكل واضح عن الأنشطة العادية للمنشأة ومن غير المتوقع تكرا حدوثها بصفة دورية أو منتظمة .

أما موقف المراجع تجاه مراجعة القوائم الماليه حسب متطلبات النظام المحاسبى الموحد فى ضوء القرار ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ سوف نتعرض لها فى الفصل السادس من هذا الباب .

الفصل الرابع

مراجعة وتحقيق عناصر الأصول بقائمة المركز المالى

أهداف مراجعة الأصول :

بالرغم من أن أهداف المراجعة تختلف من نوع لآخر من الأصول إلا أن هناك أهدافا عامة تنطبق تقريبا علي جميع الأصول فلكى يتمكن المراجع من تكوين رأيه المهنى الذى يصيغه فى تقريره لابد أن يتحقق من البنود الواردة فى قائمة المركز المالى عن طريق الحصول على القدر الكافى من الاثبات وذلك عن طريق الفحص والمقارنة والملاحظة والاستفسار والمصادقات، وعلى هذا فإن أهداف تحقيق الأصول يشمل ما يلى :-

١- التحقق من وجود الأصل .

٢- التحقق من ملكية الأصل .

٣- التحقق من قيمة الأصل .

٤- التحقق من أى حقوق للغير على هذه الأصول .

٥- التحقق الحسابى من صحة أرقام الأصول فى قائمة المركز المالى (الدقة العددية) .

ونتناول هذه الأهداف بالتوضيح بايجاز على النحو التالى :

١- التحقق من وجود الأصل :

يقصد بالتحقق من الوجود الفعلى للأصل أن يطمئن المراجع على وجود الأصل فى تاريخ نهاية السنة المالية فى أى صورة من صور وجوده، ولا يعنى وجود الأصل وجوده المادى فى المشروع وانما اثبات حيازة المشروع للأصل بغض النظر عن مكان وجوده، ويتطلب الأمر لكى يطمئن المراجع عند اثبات حيازة الأصل أن يتحقق من ذلك بأى وسيلة تتطلبها طبيعة الأصل .

بعض الأساليب التى يتبعها المراجع للتحقق من وجود الأصل :

أ- اجراء الجرد الفعلى للأصول التى فى حيازة المنشأة والتى يسهل تطبيق هذا الاجراء بالنسبة لها، مثل النقدية بالخزينة وأوراق القبض والأوراق المالية، ويتطلب الأمر مطابقة الجرد الفعلى مع السجلات المثبتة لحركة هذه الأصول .

ب- الحصول على شهادات من الغير فى حالة وجود هذه الأصول فى حيازة آخرين، ويجب أن تكون الشهادة من جهة يعهد اليها بالحفاظ على مثل هذه الأصول كما فى حالة الأوراق المالية المودعة بالبنوك أو البضاعة الموجودة بمخازن الاستيداع .

جـ- الحصول على شهادات من مسئولين بالمنشأة على أن تكون هذه الشهادات بمثابة دليل آخر على وجود الأصل وأن تكون من مسئول يمكن الاعتماد على شهادته .

د- اللجوء إلى دليل اضافى مثل المصروف أو الايراد الذى ينشأ عن وجود الأصل واستمرار صرف المصروف أو الحصول على الايراد، فالايجارات المحصلة والمصروفات المدفوعة تعتبر دليلا على وجود العقار .

هـ- الحصول على مصادقات كما فى حالة المدينين .

و- التحقق من أن الأصول مازالت مؤمنا عليها ضد الأخطار التى تتعرض لها .

٢- التحقق من ملكية الأصل :

يقصد بالتحقق من ملكية الأصل أن يطمئن المراجع على أن الأصل ما زال مملوكا للمنشأة فى نهاية السنة المالية وأنه لم يتم التصرف فيه بأى صورة من صور التصرف، وبجانب الاجراءات السابق الاشارة اليها بخصوص التحقق من وجود الأصل فإن هناك وسائل أخرى للتحقق من ملكية الأصل هى :

أ- الاطلاع على مستندات الملكية وعقود نقل الملكية وايصالات سداد الضرائب العقارية للعقارات وفواتير الشراء وايصالات سداد النقدية ورخصة التسيير للسيارات .

ب- الحصول على شهادات من الشهر العقارى بعدم وقوع تصرفات فى هذه الأصول وذلك فى حالة الأراضى والعقارات .

٣- التحقق من قيمة الأصل :

ويتطلب التحقق من قيمة الأصل عدة اجراءات من أهمها ما يلى :

أ- الاطلاع على مستندات الشراء للتأكد من قيمة الأصل سواء ثمن الشراء والمصروفات الرأسمالية الأخرى وهذه الأخيرة يراجعها المراجع أثناء مراجعته المستندية .

ب- التأكد من كفاية المخصصات مثل الاهلاك والديون المشكوك فيها وغيرها حسب طبيعة الأصل .

جـ- الاعتماد على شهادات من فنيين لتقييم الأصول ذات الطابع الفنى مثل الأحجار الكريمة والمنتجات الكيميائية وغيرها .

٤- التحقق من أى حقوق للغير على الأصل :

عند فحص المراجع للوثائق والمستندات والعقود وعند طلبه للشهادات يستطيع أن يتثبت من ملكية المنشأة للأصول أو أن هناك حقوقا لآخرين على هذه الأصول فالشهادات من التوثيق العقارى والشهادات من البنوك توضح وجود أى حقوق على الأصول أن وجدت.

٥- التحقق الحسابى من صحة أرقام الأصول بالميزانية (الدقة العددية) :

فى كثير من الأحيان تقدم للمراجع كشوف تفصيلية بأرصدة مفردات الأصول مثل كشوف البضاعة والمدينين وغيرها مما يتطلب الأمر التحقق من صحتها الحسابية ومطابقة مجموعها بالرصيد الذى يظهره حسابها بدفتر الأستاذ لغرض التحقق من سلامة نقل المفردات إلى قوائم المركز المالى .

ونتناول فيما يلى كيفية تحقيق الأصول بقائمة المركز المالى من أصول ثابتة سواء

ملموسة أو معنوية أو أصول متداولة وأخيرا الأرصدة المدينة الأخرى وذلك على النحو التالى :-

أولا : مراجعة وتحقيق الأصول الثابتة الملموسة :

السمة الرئيسية للأصول الثابتة أنها تقتنى بغرض المساعدة فى أعمال المشروع وليس للاتجار فيها من أجل تحقيق الربح لذلك تتسم حركة هذه الأصول بالبطء بالمقارنة بالأصول المتداولة . ومن المتعارف عليه فى المحاسبة أن الأصول الثابتة تظهر فى قائمة المركز المالى بثمن تكلفتها مطروحاً منها مجمع الاهلاك حتى تاريخ انتهاء الفترة المالية، وتشمل تكلفة الأصل الثابت ثمن الشراء مضافاً اليه كافة النفقات التى تنفق فى سبيل جعل الأصل الثابت ثمن الشراء مضافا اليه كافة النفقات التى تنفق فى سبيل جعل الأصل قابلاً للاستعمال وتتضمن هذه النفقات مصروفات الشحن والتأمين والرسوم الجمركية وتكلفة بناء القواعد الخرسانية للآلات، وعمولة الشراء والأتعاب القانونية التى تنفق فى سبيل نقل ملكية الأصل للمشروع وتكلفة تركيب أجزاء اضافية للأصل لجعله صالحاً للانتاج فى ظل الظروف الخاصة بالمشروع وغيرها من النفقات .

ويفضل عادة أن يظل رصيد حساب الأصل قاصراً على ثمن التكلفة على أن ترحل الاهلاكات السنوية إلى حساب مخصص الاهلاك ويطرح رصيد حساب المخصص فى الميزانية من تكلفة الأصل وذلك لعرض كافة الحقائق المتعلقة بالأصل فى القوائم المالية .

وعند التحقق من تقييم الأصل الثابت يجب على المراجع أن يتأكد من صحة تكلفة الأصل محتسبة طبقاً للقواعد المتعارف عليها، وأنها لا تتضمن أى نفقات ايرادية وانما تمثل كلها مصروفا رأسماليا، كما يجب التحقق من كفاية الاهلاكات المحتسبة، وهذه الكفاية تتمثل فى عدم المغالاة فى حساب أقساط الاهلاك وكذلك عدم النقص فى تقدير قيمتها إلى جانب ضرورة اتباع نفس طريقة الاهلاك من سنة لأخرى وعدم تغييرها الا اذا كان هناك مبرر لذلك وفى هذه الحالة يجب الاشارة إلى مثل هذا التغيير بملاحظة على الميزانية .

ومن الملاحظ أن القيمه السوقيه للأصول الثابتة إنما تهمل بالنسبة لأغراض التقييم في الميزانية نظرا لاتباع مبدأ التكلفة التاريخية فى المحاسبة والاهتمام بالبيانات الفعلية أو التكلفة التاريخيه للأصول الثابته، ويرجع ذلك إلى أن المشروع يقتنى الأصول الثابتة بهدف استخدامها فى الانتاج وفى مزاولة النشاط الطبيعى للمشروع وليس بغرض بيعها وتحقيق الأرباح كما هو الحال بالنسبة للأصول المتداولة وخاصة البضاعة تامة الصنع.

اجراءات مراجعة وتحقيق الأصول الثابته الملموسة :

فيما يلى نناقش الاجراءات الأساسية التى يستخدمها المراجع لمراجعة وتحقيق الأصول الثابتة .-

١- اعداد قائمة بالتغيرات التى حدثت أثناء السنة للأصول الثابتة :

تعطى أهمية للاضافات والاستغناءات عن الاصول الثابتة عند التحقق السنوى من الأصول الثابتة، فإذا قبلت أرصدة بداية السنة لهذه الأصول على أساس أنها قد روجعت فى السنة الماضية، فإن التحقق من التغيرات التى تمت أثناء السنة يؤدى إلى صحة الرصيد فى نهاية السنة، وقائمة التغيرات قد يعدها المشروع أو قد يعدها المراجع نفسه، وتحتوى هذه القائمة على خانات للأرصدة الافتتاحية وللاضافات خلال العام والاستغناءات عن الأصول وأيضا رصيد الاقفال طبقاً للسجلات وأيضاً خانات لأى تعديلات قد يجر بها المراجع، ويتم التحقق للمبالغ الواردة فى القائمة ،كالآتى :-

- مقارنة الأرصدة الافتتاحية بالمبالغ الواردة لها فى أوراق العمل الخاصة بالعام السابق .
- مقارنة الأرصدة الختامية بميزان المراجعة للأستاذ العام وأيضا بالاجماليات المستمدة من السجلات التحليلية للأصول الثابتة .

٢- التأكد من الملكية القانونية للأصول الثابتة :

وفى هذا المجال يتأكد المراجع من الملكية القانونية للأصل بالرجوع إلى العقود والفواتير وبجانب ذلك فإن عدم دفع ايجارات عن الأصل يمثل اثباتا آخر بملكية الأصل،

كما يرسل المراجع فى طلب شهادة من التوثيق العقارى فى حالة العقارات، وفى حالة وسائل النقل فإن شهادات التسجيل تثبت الملكية لهذا النوع من الأصول

٣- التحقق من الاضافات خلال العام :

إن التحقق من الاضافات يتم أثناء المراجعة المستندية مع اعداد تحليل لحساب المراقبة الخاص للأصل الثابت، وفى أثناء المراجعة المستندية فإن المراجع يفحص المستندات الأساسية مثل العقود والوثائق وأوامر التشغيل والاعتمادات اللازمة لذلك، ويعد ملخصات تحليلية للاضافات التى تمت للأصل بعد مراجعته مستنديا حتي يضيفها إلى أوراق العمل .

٤- التحقق من الاستغناءات عن الأصول خلال العام :-

أن الغرض الأساسى من تحقيق المراجع للاستغناءات التى تمت للأصول الثابتة خلال العام هو أن يقرر ما اذا كانت الأصول قد استبدلت وبيعت أو توقف استعمال الأصل من غير أن ينعكس هذا على الحسابات بصورة سليمة، وفى الغالب فإن أى جرد مادى وفعلى للأصول الثابتة يظهر الوحدات من هذه الأصول التى استغنى عنها بدون أن يقابلها تخفيض لقيمتها فى الحسابات فقد يحدث أن المشرف فى المصنع يعطى أوامره بتخريد آلة بدون أن يعلم بأن هذا التخريد لابد أن يبلغ لادارة الحسابات وبدون هذا التبليغ لن تعرف هذه الادارة بذلك القرار، فبيع آلة أو استبدالها بآلة أخرى تعتبر عملية مالية يتولد منها مستندات مثل ايصال أو أمر شراء وبهذه المستندات قد تكون وسيلة لعلم ادارة الحسابات بالعملية لو كان أحد أفرادها على يقظة تامة بها، كما أن الآلات قد تخرد بدون أن تباع أو تستبدل وفى هذه الحالة لن يكون هناك مستند لهذه العملية، واحدى الوسائل التى تتبع لتلافى عدم تسجيل الأصول المستغنى عنها هو أن تكون هناك سياسة موضوعة بعدم تخريد أى أصل بدون أن يكون هناك تصديق مسبق على أمر تخريد مرقما ترقيما مسلسلا وأن يرسل صورة منه إلى ادارة الحسابات ولاكمال هذا يجب أن توضع خطة الجرد المادى والفعلى للأصول الثابتة فى فترات دورية، وهذين الاجرائين يعتبران حماية كافية لانعكاس تخريد الأصول على الحسابات

٥-تحليل حسابات الصيانة والتصليحات:

ان الغرض الأساسى من تحليل مصروفات الصيانة والتصليحات والتدقيق فيه هو اكتشاف المصروفات التى يجب أت ترسل، وقد يضع المشروع سياسة بعدم رسملة أى مصروفات أقل من حد معين، وهذه الحالة فان التدقيق من جانب المراجع فى تحليل حساب الصيانة والتصليحات لغرض التأكد من الاستمرار فى اتباع السياسة الموضوعة والتمشى مع القواعد المحاسبية المتعارف عليها، كما أن هذا التحليل يمكنه من التحقق من أن التصليحات الكبيرة قد صدق عليها قبل اجراؤها كما ان المقارنة بين عناصر مصروفات الصيانة والتصليحات عن السنة الحالية مع السنة الماضية يتيح اكتشاف المبالغ التى تمثل اختلافاً عما كان متبعاً فى السنة الماضية مع اعتبار المصروف مصروفاً رأسمالياً أو ايرادياً ويستحسن فحص مصروفات الصيانة والاصلاح قبل البدء فى مراجعة الأصول الثابتة حتى يتم التعديل فى الوقت المناسب للأصول الثابتة.

الأهلاك (الاستهلاك):

ان التطور الذى حدث فى تعريف الأهلاك يرجع إلى التطور الذى تم فى المحاسبة وانتقال التركيز من القوائم المالية للمركز المالى إلى قوائم الدخل، وقد كان ينظر إلى الاهلاك على أن الغرض الأساسى لاحتسابه هو المحافظة على رأس المال سليما، وهذه النظرية مستمدة أساسا من المركز المالى للمشروع وحقوق أصحاب المشروع وضرورة المحافظة عليها وعلى هذا فإن الاهلاك كان ينظر اليه على أساس أنه نفقة تؤخذ فى الحسبان لغرض استبدال الأصل وبدون طلب رأس مال جديد وفى الحقيقة فإن احتساب الاهلاك يؤدى إلى المحافظة على رأس المال ولكنه لا يؤدى إلى تكوين مال كاف للاستبدال فى المستقبل حيث أنه فى ظل الارتفاع المستمر فى الأسعار وحساب الاهلاك على أساس المبدأ التاريخى لن يتحقق استبدال الأصل بنفس قيمته التاريخية .

وبالتركيز على قائمة الدخل تطور تعريف الاهلاك بأنه عبء وتكلفه من تكاليف الانتاج مقابل النقص الفعلى فى الأصل الثابت والناتج عن الاستعمال أو مضى المدة، أى

أن الاهلاك هو توزيع تكلفة الأصول الثابتة خلال العمر الانتاجي المقدر لها، وهو تكلفة لازمة لادارة نشاط المشروع كما أنه ضرورة تتطلبها المحافظة على رأس المال .

ويجب على المراجع بالنسبة للاهلاك مراعاة ما يلى :

- مراجعة الاهلاك حسابيا من وجهة نظر المنشأة والتأكد من صحة القيود المحاسبية الخاصة به .

- التأكد من ثبات طريقة الاهلاك من سنة لأخرى وعدم تغييرها والتحرى عن أسباب التغير أن وجدت .

- التأكد من صحة احتساب الاهلاك فى حالة اضافة واستعمال أصل ثابت خلال العام .

- التأكد من أن قيمة الأصل الذى تم احتساب الاهلاك على أساسها لم تحتوى على أى مصروف ايرادى .

- يقوم المراجع وفق مرانه المهنى وخبرته وظروف الأصل تحت الفحص بتقدير معدل اهلاك وحسابه من وجهة نظره الفنية المحايدة واذا كان معدل الاهلاك الذى احتسبته المنشأة أقل من المعدل الذى حسبه المراجع فعليه أن يلفت نظر ادارة المنشأة لاعادة تصوير الحسابات الختامية .

أما اذا كان معدل الاهلاك الذى حسبه المراجع أقل من المعدل الذى احتسبته المنشأة فعلى المراجع أن ينصح الادارة بترحيل الفرق بين المعدلين لأى حساب غير قابل للتوزيع فإن لم تستجب المنشأة لرأى المراجع كان على الأخير أن يتحفظ فى تقريره عن هذا الأمر .

ومن المهم أن يراعى المراجع استمرار المنشأة فى اتباع نظام واحد سنة بعد أخرى فى احتساب قسط الاهلاك فمثلا لا يحتسب سنة على أساس القسط الثابت والسنة التالية على أساس القسط المتناقص ... وهكذا، وقد تقوم المنشأة بالتغيير فى طريق احتساب الاهلاك للتأثير على نتيجة أعمال المنشأة وفى تقويم الأصول الثابتة بالميزانية وعلى المراجع أن يظهر هذه الحقيقة واضحة فى تقريره بأن يتحفظ على أن الاهلاك لا يحتسب على أساس ثابت سنوياً .

وفيما يلى نتناول أمثلة تطبيقية لتحقيق عناصر الأصول الثابتة الملموسة على النحو التالى :

١) الأراضى :

وهى الأراضى التى تمتلكها المنشأة لأجل غير محدد وملكية مطلقة، ولكى يتحقق المراجع من الأراضى يتبع الآتى :

أ- التأكد من الوجود والملكية : حيث يطلع المراجع على مستند الملكية المسجل ويطلب المراجع من المنشأة أن تتصل بمصلحة الشهر العقارى لكى توافى المراجع مباشرة على عنوانه بشهادة عقارية تفيد أن الأراضى مسجلة باسم الشركة وهذه الشهادة تثبت وجود الأصل وملكية المنشأة له، كما أنه لو كان هناك رهن على الأرض فإن مصلحة الشهر العقارى تظهر هذا الرهن فى الشهادة المرسلة منها .

فإذا قامت المنشأة برهن الأرض التى تملكها للحصول على قرض فإنه يؤشر أمام الرهن فى سجل الشهرى العقارى بذلك، واذا لم يوجد أى تصرفات خلال السنة المالية تخص الأرض فترسل مصلحة الشهر العقارى ما يسمى بالشهادة السلبية أى أن الأرض خالية من أى رهن .

ب- التحقق من صحة القيمة : تقوم الأراضى بسعر الشراء وهو الثمن المبين فى العقد المسجل مضافا اليه رسوم ومصروفات التسجيل وأتعاب المحاماه والسمسرة، وتظل قيمة الأرض بالدفاتر بسعر التكلفة لا يجرى عليه أى استهلاك لأن الأرض لا تبلى بالاستعمال، كما أن التقلبات التى تطرز على القيمة السوقية للأراضى لا يجب أن تؤخذ فى الحسبان الا فى حالة اعادة التقدير لجميع أصول المنشأة .

ويجب أن يكون شراء الأرض معتمدا من مجلس لادارة فى الشركات المساهمة أو من أصحاب المنشأة أو الشركاء فى غيرها كما يجب أن يكون البيع أو التصرف بالرهن معتمدا أيضاً، وفى حالة وجود رهن على الأراضى يجب أن تظهر هذه الحقيقة بالميزانية .

جـ- التحقق من الدقة العددية : ويتم ذلك بمطابقة الرصيد الوارد فى الميزانية على ما هو مسجل بالحسابات وبطاقات الأراضى بسجل الأصول الثابتة .

٢) المبانى :

قد تكون المبانى مملوكة للمشروع ملكية حرة كاملة وقد تكون حكرا ما وبالنسبة للمباني الحرة يقوم المراجع بالاجراءات التالية عند تحقيقها :

أ- التأكد من الوجود والملكية ومن أى حقوق للغير على المبانى :

- مطابقة البيان الوارد بالميزانية مع رصيد حساب المبانى فى دفتر الأستاذ العام، مطابقة الرصيد مع البيانات التفصيلية المتعلقة بالمبانى سواء فى الكشوف التفصيلية، أو مع سجل الأصول الثابتة، أو مع الملفات التى توجد بها عقود المبانى .
- الاطلاع على عقود الشراء المسجلة فى الشهر العقارى للتأكد من ملكية المشروع للمبانى ويجب عدم الاكتفاء بالاطلاع على العقد الابتدائى فقط لأن العقارات لا تنتقل ملكيتها نهائياً إلا بالتسجيل فى الشهر العقارى .
- يمكن التأكد من وجود ملكية المبانى للمشروع عن طريق الوسائل الاضافية فى الاثبات كأن يطلع المراجع على أيصالات سداد ضريبة المبانى وعقود ايجار عدادات المياه وغيرها من وسائل الاثبات التى تؤيد أن المبنى موجود فعلاً ومملوك للمشروع .
- يطلب المراجع شهادة من الشهر العقارى تفيد عدم وجود تصرفات فى المبانى سواء كانت تصرفات بالبيع أو بالرهن، واذا كان هناك رهن لقرض معين فيجب التأكد من وجود ملاحظة أمام بند المبانى فى الميزانية تفيد بوجود هذا الرهن عليها .

قد يلجأ المشروع إلى بناء المبانى التى يستخدمها بواسطة أجهزة الشركة : يقوم المراجع بفحص أوامرالتشغيل والاطلاع على سجلات التكاليف للتأكد من حساب تكلفة المبانى التى اقيمت ومن صحة معالجة التكاليف الرأسماليه وتحميلها على حساب تكلفة المبانى، وأنها لم تعالج كمصروف ايرادى كما يجب التأكد من تحميل حساب المبانى إلى

جانب تحميله بالتكاليف المباشرة بنصيب المبانى من عناصر التكاليف غير المباشرة وبخاصة الصناعية غير المباشرة أما التكاليف الادارية فيفضل عدم تحميلها بجزء منها نظرا لأنها لا ترتبط بعملية الانشاء فى حد ذاتها وأنها تنفق سواء أقيمت هذه المبانى أم لم تنشأ .

ويجب على المراجع أن يتأكد من أن تكلفة المبانى التى أنشئت بواسطة أجهزة المنشأة لا تزيد عن تكلفة المبانى المماثلة فى السوق اذا تم شراؤها من الغير أو الاتفاق مع مقاول آخر على بنائها، وذلك للتأكد من عدم وجود تلاعب عن طريق المغالاة فى تحميل حساب المبانى بتكاليف قد تكون ايرادية بطبيعتها ولكن بدلاً من تحميلها على السنة التى حدثت فيها وبالتالى تخفيض أرباح هذه السنة بأن يقوم المشروع باضافتها على حساب المبانى ومعالجتها على أنها مصروف رأسمالى يستهلك خلال العمر الانتاجى للأصل، وبذلك توزع القيمة على عدد من السنين .

واذا اتفق المشروع مع مقاول خارجى على بناء المبانى اللازمة للمشروع فيجب على المراجع الاطلاع على العقد المبرم بين الطرفين، والاطلاع على الايصالات الدالة على سداد الدفعات، وعلى شهادات المهندسين والفنيين للتعرف على المرحلة التى تم تنفيذها واعتمدت من الفنيين .

ب- التحقق من صحة تقييم المباني :

- يجب التأكد من أن تقييم المبانى قد تم على أساس ثمن التكلفة ناقصاً مخصص الاهلاك حتى تاريخ انتهاء الفترة المالية ويشمل ثمن التكلفة ثمن الشراء أو تكاليف الانشاء مضافاً اليها العمولات ورسوم التسجيل وأتعاب المحاماه والدمغة وغيرها من النفقات اللازمة لنقل ملكية المبانى للمشروع وجعلها صالحة للاستعمال، أما الاهلاك فيجب التأكد من أن حسابه قد تم على أسس سليمة وأنه قد حسب على أساس نفس الطريقة وبنفس المعدل الذى اتبع فى السنوات السابقة .

- التأكد من وجود التأمين الكافى لتغطية الأخطار التى تتعرض لها المبانى .

- اذا تبين للمراجع أن الاهلاكات التي حسبتها الادارة للمباني تزيد أو تنخفض عما يجب أن تكون عليه فإنه يقوم بلفت نظر الادارة إلى ضرورة تعديلها حتى تكون معقولة وملائمة لما هو متعارف عليه فاذا أصرت الادارة على رأيها فيجب على المراجع أن يشير إلى ذلك بتحفظ فى تقريره .

ويلاحظ أن المباني تحت الانشاء لا يحسب لها أى اهلاك اذ أن الاهلاك لا يبدأ المشروع فى حسابه الا بعد أن يصبح المبنى صالحاً للاستعمال ويبدأ فى استخدامه فعلا .

وقد لا تكون المبانى مملوكة ملكية حرة للمشروع وانما محكرة بمعنى أن يكون للمشروع حق الاستغلال أو حق الانتفاع لفترة محددة فى العقد بين الطرفين، فيجب الاطلاع على هذا العقد للتأكد من الشروط المتفق عليها .

وقد يكون حق الانتفاع فى مقابل قيمة ايجارية متفق عليها لفترة الحكر فى هذه الحالة سيحمل الايجار على ايرادات كل سنة، وقد يكون هذا الحق فى مقابل سداد مبلغ معين دفعة واحدة عند توقيع العقد بالاضافة إلى قيمة ايجارية سنوية تستمر طوال فترة الحكر، وفى هذه الحالة تحمل القيمة الايجارية على ايرادات كل سنة بالاضافة إلى قيمة اهلاك المبلغ الأصلى فى كل سنة، ويراعى أن يتم الاهلاك خلال فترة العقد أو قبل ذلك وألا يتبقى أى رصيد بعد انتهاء هذه الفترة نظرا لأن المبانى سوف تؤول لصاحبها الأصلى بعد انتهاء فترة الحكر .

وكذلك اذا كانت الأراضى محكرة وعليها مبانى أقامها المشروع أثناء فترة الحكر فإنه يجب اهلاك قيمة المبانى التى انشاها المشروع خلال الفترة الباقية من مدة الحكر حتى ولو كانت المبانى ممكن أن تظل بحالة جيدة بعد هذا التاريخ، ويرجع ذلك إلى أن الأراضى وما عليها من مبانى سوف تؤول للمالك الأصلى بعد انتهاء فترة الحكر ويجب ألا تبقى أى أرصدة مدينة فى الدفاتر لهذه الأصول بعد هذا التاريخ .

جـ- التحقق من الدقة العددية :

ويكون ذلك بمطابقة الرقم الوارد بالميزانية مع رصيد حـ/ المبانى بدفتر الأستاذ العام، ومطابقة ذلك الرصيد مع البيانات التفصيلية المتعلقة بالمبانى سواء الموجودة بالكشوف التفصيلية أو بسجل الأصول الثابتة أو بالملفات التى بها كشوف مبانى .

٢- الآلات :

(أ) التأكد من الوجود والملكية ومن أى حقوق للغير على الآلات :

ويكون بالاطلاع على عقود وفواتير الشراء مع التأكد من أن عملية الشراء قد تم اعتمادها من المسئولين المختصين بالمنشأة .

هذا بالاضافة إلى ضرورة القيام ببعض المعاينات الاختبارية لبعض الآلات فى مواقع المصنع الفعلية، مع الاطلاع على كشوف الجرد المعدة للآلات بواسطة موظفى المنشأة.

وبشأن الاضافات والاستبعادات يمكن مراجعتها عن طريق مراجعة سجل الآلات وكشوف الجرد والمعاينة الفعلية والاستفسار هذا بالاضافة إلى التأكد من صحة معالجتها محاسبيا .

وفى حالة وجود حقوق للغير على الآلات يجب التأكد من وجود ملحوظة فى الميزانية أمام بند الآلات يفيد ذلك .

(ب) التحقق من صحة التقييم :

تقييم الآلات بالتكلفة - والتى تشمل ثمن الشراء مضافاً إليها جميع النفقات التى انفقت عليها حتى تصبح صالحة للاستخدام فى الغرض المخصص لها - مطروحا منها مخصص الاهلاك حتى تاريخ الميزانية، هذا مع مراعاة أن النظام المحاسبى الموحد يقضى باظهار هذا المخصص فى جانب الخصوم .

ويجب على المراجع أن يتأكد فى شأن الاهلاك من كفايته، خاصة بالنسبة للأصول التى تم اهلاكها دفتريا ولا زالت تعمل فى الانتاج، اذ يجب على المراجع الاستفسار عنها من الادارة ومدى امكانية اعادة تقديرها واعادة استهلاك القيمة الجديدة خلال الفترة المتوقعة لصلاحيتها للاستخدام . وفى شأن هذه الآلات يراعى النظام المحاسبى الموحد يقضى بابقاء حساب هذه الآلات كما هو مع حساب اهلاك بنسبة ٥٠٪ من القيمة الأصلية للاهلاك الذى يحمل على حـ/ الأرباح والخسائر قبل اهلاك القيمة دفتريا .

ولا تختلف أسس التقويم فى النظام المحاسبى الموحد عنها فى النظام العادى سوى تصنيف حـ/ الآلات والمعدات إلى حسابات فرعية .

(جـ) التحقق من الدقة العددية :

وذلك بمطابقة الرقم الوارد بالميزانية مع رصيد حـ/ الآلات بدفتر الأستاذ العام وكذلك مع كشوف الجرد ومع سجل الآلات الذى يضم البيانات المتعلقة بالآلات المختلفة من تاريخ شرائها حتى تاريخ بيعها أو الاستغناء عنها .

٤- الاستثمارات فى شركات تابعة :

وتشمل هذه الاستثمارات الأسهم التى تمتلكها شركة فى شركة أخرى أو أكثر وغرض الاحتفاظ بها ليس الحصول على العائد فقط ولكن السيطرة على أعمال تلك الشركة أو الشركات عن طريق التصويت فى الجمعية العمومية وفى مجلس الادارة، وهذا النوع من الأصول يعتبر أقرب ما يكون للأصول الثابتة من حيث طول المدة والغرض الأساسى من تملكها وهو المساعدة على تحقيق سياسة الشركة التابعة . ويصعب على الشركة القابضة التنازل عن هذه الأسهم المشتراه لغرض استثمار جانب من أموال الشركة السائلة والحصول على ايراد ، ومن ناحية أخرى فإن قيمة هذه الاستثمارات مستمدة من تكلفتها ولا يجب أن تتأثر بالقيمة السوقية وعلى هذا فإنها تظهر بقيمة الشراء الا أنها لا تعامل معاملة الأصول الثابتة من حيث احتساب اهلاك عليها

(أ) التأكد من الوجود والملكية :

يطلع المراجع على صكوك الاسهم اذا كانت محتفظ بها فى المنشأة ويعمل كشفا بها يحتفظ به فى ملف المراجعة الدائم- أما اذا كانت الصكوك محتفظ بها لدى بنك فانه يطلب شهادة ترسل اليه بتفاصيل الأوراق المودعة لديه لحساب الشركة ولا يقبل المراجع شهادة من أى شخص أو هيئة ليس لها حق حفظ هذا الأوراق اذ ربما تكون هذه الأوراق مرهونة لدى شخص أو لدى الهيئة وتخفى الشركة رهن هذه الأوراق عن المراجع، ثم يجب أن يتأكد من أن هذه الأوراق قد حررت باسم الشركة باعتبارها أنها أسهما اسمية .

ويدرج عادة فى هذا البند السندات الحكومية المشتراة طبقاً للقانون الذى ينص على تجنيب ٥٪ من أرباح الشركة الصافية لشراء سندات حكومية وهذه السندات لا يجوز التصرف فيها الا بقرار من وزير الاقتصاد وعلى هذا فإن الغرض من الاحتفاظ الدائم بها ولغرض مساهمة الشركات فى النشاط الانتاجى للدولة عن طريق مساهمتها فى القروض التى تصدرها الدولة .

(ب) التحقق من صحة التقييم :

تظهر الاستثمارات فى الشركة التابعة بالميزاينة بقيمة التكلفة ولا يهتم بالتقلبات التي تطرأ على قيمة الاستثمارات السوقية، فالغرض الأساسى للشراء هو الاحتفاظ بها وليس لغرض استثمار جانب من أموال الشركة السائلة ثم البيع لغرض تحقيق ربح الا أنه قد تهبط قيمة الاستثمارات هبوطا كبيراً لأى سبب مثل تحقيق الشركة التابعة لخسائر كبيرة، فينبغى فى هذه الحالة عمل مخصص لهبوط أسعار الاستثمارات أو اظهار القيمة السوقية كمذكرة فى الميزانية، واذا لم توافق الادارة على أحد هذين الحلين فإن المراجع يشير فى تقريره إلى حقيقة الانخفاض الكبير للقيمة السوقية لهذه الاستثمارات .

(جـ) التحقق من الدقة العددية :

بمطابقة الرقم فى الميزانية مع رصيد حـ/ الاستثمارات فى شركات تابعة بدفتر الأستاذ العام مع كشوف جرد هذه الاستثمارات .

ثانيا : الأصول الثابتة المعنوية :

ومن أمثلة هذه الأصول شهرة المحل والعلامات التجارية ومصروفات التأسيس :

١- شهرة المحل

وتعبر عن قدرة المنشأة على تحقيق أرباح تفوق المعدلات العادية التى تحققها المنشآت المماثلة التى تعمل فى نفس الظروف .

(أ) التحقق من الوجود والملكية :

لا يكون «لشهرة المحل» حساب فى الدفاتر عادة الا اذا كانت المنشأة قد اشترتها - أو حدث ما يدعو إلى تقديرها كما هو الحال فى شركات الأشخاص عند انضمام شريك جديد لم يدفع نصيبه فى الشهرة أو انفصال شريك عن الشركة .

ومن هنا يمكن ابراز الحالات التى يمكن أن يوجد حساب للشهرة بالدفاتر فيها كما يلى:

- **حالة شراء منشأة قائمة** : وفى هذه الحالة قد يكون متفقا على قيمة الشهرة بشكل منفصل عن قيمة صافى الأصول، أو غير ذلك وفى مثل هذه الحالة يمكن التحقق من الوجود والملكية عن طريق الاطلاع على عقد الاتفاق لمعرفة الثمن المتعاقد عليه وقيمة الشهرة المتفق عليها يمكن استنتاجها من الفرق بين الثمن المدفوع وبين قيمة الأصول .
- **حالة انضمام أو انفصال شريك** : فى شركات الأشخاص والاتفاق على اعادة تقدير الأصول والخصوم وفى هذه الحالة يجب على المراجع أن يتأكد من صحة تطبيق قواعد اعادة التقدير واتفاقها مع الأصول المحاسبية المتعارف عليها فى ضوء اتفاق الشركاء.
- **حالة اندماج عدة شركات** : وفى هذه الحالة يجب التأكد من أن رقم الشهرة بميزانية الشركة القابضة عبارة عن مجموع مفردات الشركات التابعة مضافا اليها ما يكون دفعته الشركة القابضة زيادة عن صافى أصول إحدى الشركات التابعة .

(ب) التحقق من التقييم :

تقوم الشهرة بثمن التكلفة والذى يتمثل فيما دفعته المنشأة فى شرائها اذا ما كانت ناتجة عن شراء منشأة قائمة أو على أساس تجميد الأرباح غير العادية لعدد من السنوات المنتظر أن تتحقق خلالها هذه الأرباح- ناقصا الاهلاك المجمع لها حتى تاريخ الميزانية .

ولقد اختلفت آراء الكتاب بشأن اهلاك الشهرة منهم من يرى ضرورة احتساب اهلاك لها لأن زوال الأسباب المنشئة لها يمكن أن يحدث فى أى وقت غير متوقع- بينما يرى البعض عدم ضرورة احتساب اهلاك لها نظرا لأنها تزداد يوما بعد يوم ولا تنخفض الا اذا زالت أسباب نشأتها .

وتتمثل مسئولية المراجع بشأن تحقيق تقويم الشهرة أن يتأكد من ثبات سياسة الاهلاك من عام لآخر، وضرورة نصح الادارة بتخفيضها إلى أدنى حد ممكن فى حالة توقع زوال أسباب نشأتها .

(جـ) التحقق من الدقة العديدية :

ويتم ذلك بمطابقة رصيد حساب الشهرة بدفتر الأستاذ مع رقمها فى الميزانية .

٢- العلامة التجارية :

يقضى القانون الخاص بهذه العلامات بأن من قام بتسجيل العلامة التجارية فى السجل المعد لذلك فى وزارة التجارة طبقاً للأوضاع المقررة يعتبر مالكا لها دون سواه .

(أ) التحقق من الوجود والملكية :

وذلك بأن يطلب المراجع شهادة التسجيل الرسمية لكى يتحقق من أن العلامة أصبحت ملكاً للمنشأة قانونا سواء بالتملك أصلا أو بالتجديد أو بالشراء .

(ب) التحقق من صحة التقييم :

- وتقوم العلامة التجارية بثمن التكلفة الذى يشتمل ثمن الشراء مضافا أية مصروفات

تحملتها المنشأة حتى أصبحت العلامة ملكا للمنشأة لها حق استعمالها ناقصا مجمع الاهلاك حتى تاريخ الميزانية .

- هذا ويراعى ألا تعالج مصروفات التجديد كمصروفات رأسمالية ذلك لأنها مصروفات ايرادية تتعلق بالمحافظة على استمرار الملكية دون نقلها . ويحسب اهلاك العلامة عن المدة القانونية للانتفاع بها الا اذا انخفضت العوائد المتوقعة من ورائها فيجب الاهلاك عن مدة أقل أو بطريقة اعادة التقدير .

(جـ) التحقق من الدقة العددية :

ويتم ذلك بمطابقة رصيد حـ/ العلامة التجارية بدفتر الأستاذ مع رقمها فى الميزانية.

٣- مصروفات التأسيس :

وهى تلك المصروفات الابتدائية التى تنفق عادة فى أول انشاء أى شركة قبل وصولها إلى مرحلة العمل العادى وانتاج وتحقيق الايراد مثل المصروفات القضائية والرسوم المختلفة والأتعاب المهنية والاستشارية وغيرها والتى يفتح لها حساب بهذا الاسم .. وفى هذه الحالة يفحص المراجع عقود الاتفاق مع البائعين اذا كانت الشركة الجديدة قد اشترت مشروعا قائما من قبل ليتحقق مما يجب على الشركة الجديدة أن تتحمله من مصروفات فقط .

ويجب على المراجع أن يفحص هذا الحساب فحصا دقيقا مستنديا حتى يقتنع من أن كل مفردة فيه عولجت المعالجة المحاسبية الصحيحة وأنها من طبيعة هذا الحساب .

ويجب أن يظهر حساب مصروفات التأسيس فى مفردة مستقلة فى الميزانية ويجب ألا يشمل عمولة الاكتتاب فى أسهم رأس المال أو خصم اصدار السندات كما يجب أن تظهر باجمالى تكلفة العناصر الصحيحة المكونة لهذا الحساب مطروحا منها متجمع ما يستهلك منها حتى تاريخ الميزانية ولذلك يجب اهلاك هذه المصروفات على عدد من

السنوات تتراوح بين ثلاث وخمس سنوات، ولكن دون الزام قانونى الا اذا نص على ذلك صراحة فى القانون النظامي للشركة وسبب ذلك هو تجنب تحميل السنوات الأولي من حياة الشركة بأعباء ثقيلة فى شكل خسائر أو مصروفات فى حساب الأرباح والخسائر خصوصا وان السنوات التالية سوف تستفيد قطعا من هذه المصروفات السابق انفاقها كما يجب علي المراجع أن يتأكد من أن جميع المصروفات الايرادية التى انفقتها المنشأة بعد ابتدائها فى أعمالها العادية قد حملت على حساب الأرباح والخسائر ولم تدخل ضمن حساب مصروفات التأسيس .

ثالثا : تحقيق الأصول المتداولة :

١- المخزون السلعى :

ويتمثل فيما هو موجود بالمنشأة فى نهاية الفترة المالية سواء يتمثل فى مواد أولية أو بضاعة نصف مصنوعة أو بضاعة جاهزة ومصنعة بواسطة المنشأة أو مشتراه جاهزة بغرض البيع .

وتتمثل اجراءات تحقيق المخزون السلعى فيما يلى :

- التحقق الحسابى والمستندى من صحة رقم المخزون من البضاعة بالميزانية بالرجوع إلى الكشوف والسجلات والمستندات .
- التحقق من وجود بضاعة آخر المدة .
- التحقق من ملكية البضاعة .
- التحقق من صحة تقويم البضاعة على أسس مقبولة وثابتة من مدة لأخرى .

وفيما يلى الاجراءات التى يتبعه المراجع للوصول إلى هذه الأهداف :

١- التحقق الحسابى والمستندى من صحة رقم المخزون السلعى بالميزانية :

ويكون ذلك عن طريق القيام ببعض الاختبارات مثل

أ- مراجعة التصريبات لبعض الأنواع الهامة من البضائع ومراجعة مجاميع القوائم ومطابقة المجموع النهائى مع رقم الميزانية .

ب- يتحقق المراجع من وجود توقيعات كل من اشتراك فى تحضير أو مراجعة قوائم الجرد واعتمادها من رئيس لجنة الجرد .

جـ- مطابقة كشوف الجرد مع أرصدة الأصناف الظاهرة بدفتر أستاذ المخازن ودفتر الصنف والتحرى عن أسباب أى فروق .

د- فحص سجلات المخازن مستنديا بالرجوع إلى أذون التسليم والاستلام المرفق بها جميع الأوراق المؤيدة لها وبالرجوع إلى سجلات البضاعة الواردة والصادرة

هـ- فحص محاضر الجرد المستمر التى اثبتت فيها لجان الجرد نتيجة عمليات الجرد الفعلى أثناء السنة ونتيجة تحرياتها عن أسباب الفروق بين الجرد الفعلى والأرصدة الدفترية .

٢- التحقق من وجود بضاعة آخر المدة :

وفيما يلى تفصيل الاجراءات التى يقوم بها المراجع فى تحقيق وجود بضاعة آخر المدة

أ- تقييم الاجراءات التى رسمتها الادارة للجرد :

يستحسن أن يخظر المراجع مقدماً وقبل شروع المنشأة فى الجرد الفعلى للبضاعة بموعد الجرد والتعليمات الكتابية الصادرة إلى موظفى المنشأة بتفاصيل واجباتهم فى هذا الشأن، وعلى المراجع أن يستعرض هذه التعليمات ويقرر ما اذا كانت وافية أو يدخل عليها ما يراه من تعديلات .

ب- مراعاة التزام الموظفين بالاجراءات المرسومة :

ان المراجع لا يهدف من هذا الاجراء إلى قيامه شخصيا أو بواسطة مندوبيه بالجرد الفعلى أو حتى بالاشراف على ذلك الجرد حيث أن هذا من مسئولية الادارة وكل ما يبغيه

المراجع هو ملاحظة الموظفين اثناء قيامهم بواجباتهم ومراعاة التزامهم بالتعليمات الصادرة لهم

كذلك يجب عدم ظهور الارصدة الدفترية امام القائمين بالعد حتى لا يلجأوا إلى الاهمال فى الجرد الفعلى .

ويجب مراعاة بطاقات جرد مسلسلة الأرقام توضع مقدما على الأصناف ويراعى تسلسل نفس الأرقام فى كشوف الجرد للتحقق من عدم السهو أو عدم تكرار الجرد لأى صنف .

جـ- القيام باختبارات لتحقيق وجود البضاعة :

وأهم هذه الاختبارات ما يلى :

- القيام بجرد فعلى لبعض الأصناف ومطابقته على الكشوف .

- مراجعة بطاقات الجرد مع الكشوف .

- ملاحظة أن أنواع البضاعة المدرجة بالكشوف هى مما تتجر فيه المنشأة عادة .

ويجب أن يفهم أن المراجع لا يمكن أن يجعل مسئولا عن المواصفات الفنية للبضاعة بل هو يقوم بالجرد الفعلى المذكور ليتأكد فقط من أن الموظفين قاموا بأداء واجباتهم بطريقة سليمة وليدرأ عن نفسه خطر الاتهام بالاهمال فيما لو اتضح أنه كان فى امكانه أن يكشف صورية الجرد .

وقد أكدت المادة الثانية من دستور المهنة موقف المراجع ازاء جرد الأصول عموما حيث ورد بها (ليس من اختصاص مراقب الحسابات اجراء الجرد الفعلى للأصول أو تقويمها فهذا يتم أصلا بمعرفة ادارة المنشأة وتنحصر مهمة مراقبة الحسابات فى اجراء بعض الاختبارات للدرجة التى تطمئنه إلي صحة الجرد وتقويمه) .

٣- التحقق من ملكية المخزون السلعى :

يرمى هذا الهدف إلى التحقق من أن البضاعة المدرجة بكشوف الجرد ليست فقط فى حيازة المنشأة بل هى لها أيضا وليست مملوكة للغير، ومن جهة أخرى لابد وأن تشتمل تلك الكشوف على جميع البضائع المملوكة للمنشأة ولو كانت فى حيازة الغير .

الاجراءات اللازمة للتحقق من الملكية هى :

أ- يمكن التحقق من الملكية عن طريق المقارنات بين سجلات المخازن ويوميات المشتريات والمبيعات والمردودات مع مراجعة صور بعض فواتير المبيعات وفواتير المشتريات واشعارات الخصم والاضافة للتأكد من دخول البضاعة المشتراه والمرتدة للمخازن ومن خصم البضاعة والمشتريات المرتدة من رصيد المخازن .

ب- التحقق من ادراج جميع البضاعة المحتفظ بها لدى الغير لحساب المنشأة وذلك بالحصول على شهادات من مخازن الاستيداع والبنوك ببيان هذه البضائع وأى حقوق لهم عليها .

جـ- التحقق من استبعاد جميع البضائع المملوكة للغير من كشوف الجرد مثل بضاعة الأمانة التى صدرت عنها فواتير بيع وتحتفظ المنشأة بها لحساب المشترى .

د- تتبع حركة البضاعة فى المدة التالية فقد تكشف هذه الحركة عن ورود بضائع سددت المنشأة قيمتها فى السنة التى يراجعها ولم تدرج بكشوف الجرد أو عن صدور بضائع سدد الغير قيمتها فى السنة التى يراجعها وأدرجت خطأ فى كشوف الجرد .

٤- التحقق من صحة تقويم المخزون السلعى :

من المعروف أن المخزون السلعى من الأصول المتداولة وهى تلك التى يطبق بشأنها سياسة الحيطة والحذر ومن ثم فإن المخزون السلعى يقوم بالتكلفة أو السوق أيهما أقل والمشكلة التى تتعلق بهذا المبدأ أنه ليس هناك اتفاق بين المحاسبين بشأن مفهوم التكلفة أو السوق، فالتكلفة قد يقصد بها التكلفة الفعلية وقد يقصد بها التكلفة المعيارية أو المحددة مقدما .

والتكلفة الفعلية تختلف باختلاف سياسة التسعير المتبعة حيث هناك عدة سياسات منها الأول فى الأول والأخير فى الأول ومتوسط التكلفة وما إلى ذلك من سياسات، وسعر السوق قد يقصد به صافى القيمة البيعية أو القيمة الاستبدالية، وهناك اتجاه حديث يقضى باظهار المخزون بالتكلفة دائماً مع تكوين مخصص هبوط أسعار فى حالة نقص سعر السوق عن التكلفة .

والواقع أن تقييم المخزون من صميم مسئولية الادارة فلها أن تختار المفهوم الملائم للتكلفة أو السوق، وأن تختار شكل اظهار المخزون السلعى بالميزانية (بالتكلفة أو السوق أيهما أقل، أو بالتكلفة ناقصا مخصص هبوط أسعار فى حالة نقص سعر السوق عن ثمن التكلفة) .

ومسئولية مراجع الحسابات فيما يتعلق بتقييم المخزون السلعى هو التأكد من ثبات السياسة التى تتبعها المنشأة من سنة لأخرى، اذ أن التغير قد يستغل لتغطية غش أو تلاعب بنتيجة الأعمال، هذا بالاضافة إلى القيام بمراجعة اختبارية لبعض فواتير المشتريات وصور فواتير المبيعات للتأكد من صحة احتساب أسعار الشراء، والبيع التى قوم على أساسها المخزون السلعى .

وقد اصـــــدر المعهد الامريكى للمحاسبين المعتمدين معيار المراجعة رقم ٧٣ Statement on Auditing Standards No. 73 وطالب المراجع بضرورة الاستعانه بخبير فى حالة تقويم مخزون بضاعة لا يتوفر للمراجع معرفة كافيه لتحديد قيمتها مثل مخزون بترول أو غاز طبيعى أو مخزون من الذهب أو الفضة أو ما شابه ذلك، فى مثل هذه الحالة يستند المراجع إلى خبير فى تحديد قيمة المخزون السلعى فى نهاية السنة الماليه وقد حدد المعيار رقم ٧٣ للمراجع ضرورة النظر فى مؤهلات وخبرات ونزاهه الخبير قبل الاستعانه به، كما لا يوجد التزام على المراجع بضرورة الاشارة إلى تقرير الخبير فى تقرير المراجعة النهائى. الا اذا اراد المراجع اضافه فقره عن تلف أو تقادم المخزون يمكن له فى هذه الحالة الاشارة إلى تقرير الخبير فى تقرير المراجعة .

وفى النهاية يجب على المراقب أن يحصل على شهادة من ادارة المنشأة تغطى موقفه فى حالة ما اذا كان هناك معلومات خاصة بالجرد أخفاها المديرون ولم يكن فى استطاعته- في ضوء العناية المهنية المعقولة أن يكتشفها وتشهد الادارة فى هذه الشهادة بأن البضائع المدرجة بقوائم الجرد هى المملوكة للمنشأة فيما عدا التالف وعديم القيمة، وأن الكميات المبينة والأسس التى قومت على أساسها صحيحة وأن جميع الالتزامات المتعلقة بها قد أثبتت فى الدفاتر .

٢) المدينون :

يمسك المشروع حسابات للمدينين الذى يتعامل معهم وترحل اليها القيود المثبتة من واقع صور الفواتير التى يعدها المشروع ولهذا يتطلب الأمر ضرورة وجود نظام رقابة داخلية سليم لحسابات المدينين نظرا لضعف وسيلة الاثبات أى أن القيد يتم من واقع مستندات تعد داخل المشروع .

وعند قيام المراجع بتحقيق بند المدينين فانه يقوم بالاجراءات التالية :

(أ) التأكد من صحة رقم الميزانية (الدقة العددية) :

مطابقة البيان الوارد بالميزانية مع رصيد حساب اجمالى مدينين فى دفتر الأستاذ العام، بمراجعة هذا الرصيد مع مجموع أرصدة حسابات العملاء الشخصية بدفتر أستاذ مساعد المدينين ومع الكشف المعد بهذه الأرصدة .

وتتمثل هذه المراجعة ضرورة مراجعة مستندية وحسابية لهذه الحسابات فيجرى بعض الاختبارات لفحص الحسابات التى يختارها ويعتبرها ممثلة للعينة ويفضل عادة مراجعة حساب كامل بدلاً من الاقتصار على مراجعة القيود فى بعض الشهور فى الحساب، وتختار الحسابات على أساس حجم التعامل فكلما زاد حجم التعامل مع عميل كلما كان من الأفضل اختبار هذا الحساب للمراجعة. كذلك يفضل اختبار الحساب الذى يشتمل على معاملات قيمة الفواتير فيها كبيرة ومتكررة على الحساب الذى تكون فيه قيمة الفواتير

صغيرة وغير متكررة، وتختار الحسابات التى تكون فيها التحصيلات غير سـطمة وذلك لامكان حصر واستخراج الديون المعدومة والمشكوك فى تحصيلها .

ب- تحقيق الوجود والملكية :

يرتبط تحقيق ملكية الديون للمنشأة بالتحقق من وجود الدين ونشأة الالتزام يدل على ملكية المنشأة له، كما أن هذه الملكية تتحقق بالمبيعات وخروج البضاعة من المخازن للعميل .

ويعتمد المراجع عند تحقيق وجود الديون على وسيلة الحصول على مصادقات من العملاء تفيد بصحة الأرصدة الخاصة بحساباتهم فى دفاتر المنشأة وقد تكون هذه الوسيلة فى ذاتها ضعيفة لتحقيق وجود الديون نظرا لأنها تتطلب ضرورة إرسال طلبات للمصادقات لكل العملاء، واحتمال اهمالهم فى الرد أو تعمد عدم الرد وخاصة اذا كانت البيانات الواردة فى دفاترهم فى حساب المنشأة غير مطابقة، أو لشعورهم بأن المصادقة تعد وسيلة لاعترافهم بالديون المستحقة عليهم ويمكن على أساسها مطالبتهم بالسداد عن طريق اتباع الاجراءات القانونية .

ولهذا نجد أن موقف المراجع بالنسبة لتحقيق وجود الديون يشابه موقفه بالنسبة لتحقيق وجود المخزون السلعى وأنه لكى يطمئن إلى صحة هذا الوجود فإنه يجب عليه أن يقوم بفحص نظام الرقابة الداخلية للمدينين والتأكد من سلامة الاجراءات المتبعة ومدى فاعليتها .

وتعد ،وسيلة المصادقات أداة سليمة لأن المراجع يستطيع أن يتأكد من صحة رقم الرصيد عن طريق المدين وهو مصدر خارجى كما أنه هو الذى يلتزم بالدين ولهذا تعتبر المصادقات من أقوى أدلة الاثبات حجية .

وإلى جانب تحقيق وجود الديون عن طريق المصادقات فإن المراجع يستطيع القيام باجراءات أخرى تؤكد ذلك وخاصة فى حالة عدم حصوله على ردود من العملاء أو من

بعضهم وذلك عن طريق متابعة التحصيلات خلال الفترة التالية، اذ أن تحصيل قيمة الرصيد فى بداية الفترة التالية انما يؤكد وجود مثل هذا الرصيد فى تاريخ انتهاء الفترة المالية السابقة عليها .

جـ- التحقق من صحة التقويم :

ويقوم المراجع بالاجراءات التالية للتحقق من صحة تقويم الديون :

١- يقوم المراجع بفحص حسابات العملاء، وتحديد أعمار الديون، وتتمثل هذه الأعمار فى تواريخ الفواتير التى يتكون منها الرصيد ويعد كشف تحليلى بالأرصدة ومكوناتها القديمة من حيث تاريخ الفواتير .

٢- فحص مدى انتظام السداد بالنسبة للعملاء اذ يتوقف على ذلك تحديد ما اذا كان الدين مشكوك فى تحصيله فيختلف العميل الذى يقوم بسداد الديون المستحقة عليه بانتظام عن العميل الذى يدفع مبالغ على الحساب وليس بصفة منتظمة، كما أن سداد العميل للفواتير الحديثة وتأجيل سداد الفواتير القديمة يعد دليلا على احتمال عدم السداد والشك فى سلامة الدين، اذ كثيرا ما يتفق العميل مع المنشأة على تجميد الرصيد القديم ثم التعامل من جديد على أساس نقدى أى تسديد قيمة المبيعات الجديدة فوراً .

٣- يجب فحص مركز العملاء المتأخرين فى السداد والتحرى عن متانة مركزهم المالى اذ قد يكون العميل متوقفا عن السداد لفترة معينة وليس بسبب عدم قدرته على السداد ولكن نظرا لانخفاض درجة السيولة النقدية لديه لقيامه بحبس أموال كبيرة فى شراء أصول ثابتة أو فى انتاج كميات كبيرة من البضاعة وبقائها فى المخازن لفترة من الزمن وفى مثل هذه الظروف لا يعد العميل معسراً أو اعتبار دينه ضمن الديون المعدومة .

٤- يقوم المراجع نتيجة لاجراءات الفحص السابق بتحديد الديون الواجب اعتبارها معدومة

والتأكد من صحة هذه المعالجة فى الدفاتر، ويعتبر الدين معدوما اذا ما توقف العميل عن السداد كلية وعن التعامل لفترة طويلة من الزمن أو أشهر افلاسه ولم ينتج عن الممتلكات التى يمتلكها أى قيمة وغير منتظر أن يحصل على شئ بعد ذلك الا اذا ظهرت أى ممتلكات جديدة للعميل، وكذلك فى حالة مغادرة العميل البلاد نهائياً، أو فى حالة حبسه ولا توجد ممتلكات له أو فى حالة وفاته دون تركه .

وقد جرى العرف على ألا يعدم دين الا بعد التأكد من الظروف السابقة ومرور فترة من الزمن تتراوح بين ثلاث وخمس سنوات لم يستطع المشروع خلالها تحصيل أى مبالغ بالرغم من المحاولات الجادة التى قام بها فى المطالبة .

٥- يجب على المراجع أن يتأكد من تكوين مخصص كاف للديون المشكوك فيها ويتم ذلك عن طريق احدى وسلتين :

- اما أن يكون المخصص على أساس نتيجة فحص الحسابات واستخراج المبالغ التى يشك فى تحصيلها وذلك بعد الأخذ فى الاعتبار العوامل التى أشرنا اليها فيما يتعلق بدراسة ظروف كل عميل ودرجة انتظام السداد وتحليل مكونات كل رصيد واحتمال سداد كل فاتورة أو وجود نزاع بشأن بعض المبالغ بين العميل والمنشأة .

- واما أن يحسب المخصص على أساس نسبة مئوية من قيمة مجموع أرصدة العملاء الجديدة فى نهاية الفترة المالية .

وعلى أى حال فإن المراجع يجب أن يتأكد من مدى كفاية المبلغ الذى كون به المخصص وأنه يغطى كل الديون المشكوك فى تحصيلها ويقوم باختبار الحسابات التى تمثل أرصدتها المخصص أو بفحص النسبة المتخذة كأساس لحساب المخصص ومقارنتها بالنسبة التى كانت متبعة فى السنوات السابقة، وهل تكفى هذه النسبة لمواجهة ظروف السنة الحالية أم لا .

وإذا تبين للمراجع أن المخصص الذى كونته الاداره لمواجهة الديون المشكوك فى تحصيلها غير كاف أو أنه يزيد عن الحاجة فيجب أن يشير على الادارة بتعديل قيمته وإذا أصرت الادارة على موقفها فيجب أن يشير على الادارة بتعديل قيمته وإذا أصرت الادارة على موقفها فيجب على المراجع أن يشير إلى اعتراضه على ذلك بتحفظ فى التقرير .

٦ - يحصل المراجع من إدارة المنشأة على شهادة تفيد بوجود الديون وصحة تقييمها وذلك كغطاء اضافى للأمور التى لم يستطع مراجعتها نظرا لحدود عملية المراجعة وللحدود المتعلقة بطبيعة هذه الديون، وعدم الحصول على المصادقات من العملاء، ويجب الا يتبادر الى الذهن ان حصول المراجع على مثل هذه الشهادة يعفيه من المسئولية الا اذا كان قد قام بأداء واجباته بمستوى العناية المعقولة فى هذا المجال

(٢) تحقيق أوراق القبض :

يقوم المراجع بالاجراءات الآتية

أ - التحقق الحسابى والمستندى من رقم أوراق القبض بالميزانية (الدقة العددية) :

ويتم ذلك باتباع ما يلى:

١ - تراجع يومية أوراق القبض من حيث المجاميع، وتراجع الترحيلات الى الحسابات الشخصية فى دفتر أستاذ أوراق القبض والمدينين بالأستاذ العام ويراجع تجميع وترصيد هذه الحسابات، ويطابق رصيد الحساب الاجمالى لأوراق القبض مع أرصدة الحسابات المقابلة.

٢ - بعد التحقق من دقة نظام المراقبة الداخلية باستلام وقيد أوراق القبض، يختبر المراجع العمليات مستندبا وذلك بتتبع العمليات التى مرت بها الأوراق، فإذا كانت قد قبضت عند استحقاقها فتراجع مع دفتر الصندوق وبالمثل اذا كانت قد قطعت بالبنك على أن يراعى فى هذه الحالة اثبات مصاريف الأجيو، أما فى حالة رفض دفع الكمبيالات فيراجع قيد اليومية العامة الخاص بالرفض مع تتبع اثبات القيمة مع أى مصروفات

بروتستو وحلافه على حساب العميل، وإذا كانت الكمبيالات امرفوضة قد سبق قطعها فيرجع الى اشعار البنك ودفتر الصندق، وإذا كان البنك يتولى تحصيل الأوراق فعلى المراجع فحص صور حوافظ التحصيل الموقع عليها من البنك باستلام الكمبيالات وكذلك اشعارات البنك بما يفيد التحصيل أو الرفض عند الاستحقاق مع تتبع القيود فى دفتر الصندوق وفى الحسابات.

وتراجع قيود اليومية العامة فيما يتعلق بعمليات استبدال أو تجديد الأوراق مع مراعاة تعلية الفوائد والمصاريف على حساب العميل.

ب - التحقق من الوجود والملكية لأوراق القبض :

للتحقق من وجود وملكية أوراق القبض يتبع المراجع ما يلى :

١ - يقوم المراجع بجرد الكمبيالات التى تحت يد المنشأة ويراعى استيفاؤها من الناحية القانونية وان عليها طوابع الدمغة المستحقة وان تواريخ استحقاقها لاحقة لتاريخ الميزانية، ويتأكد المراجع من أن الكمبيالات لم تظهر من جانب المنشأة لأمر الغير وذلك حتى لا تكون الورقة قد خصمت أو رهنت للاستعمال الشخصى ثم أعيدت عند قيام المراقب بالجرد، ويراعى أن يتم جرد أوراق القبض فى نفس الوقت مع جرد النقدية والاستثمارات حتى لا توجد فرصة لاحلال احدها محل الآخر.

وحيث أن أوراق القبض يمكن التصرف بها بدون اخطار المسحوب عليه فان المصادقات لا تثبت ملكية الورقة للساحب ولذلك فانه لا بد من جردها للتأكد من أنه لم يحدث فيها تصرفات بالبيع أو الخصم أو الرهن.

٢ - يطابق المراجع نتيجة الجرد مع يومية أوراق القبض ملاحظا اسم المستفيد والمسحوب عليه والمظهرين والمبلغ وتواريخ السحب والاستحقاق.

٣- يطلب المراجع شهادة من البنك بتفاصيل الكمبيالات التى يحتفظ بها للتحصيل أو كضمان والكمبيالات المخصومة فى تاريخ الميزانية.

٤ - يطابق المراجع مجموع قيم الأوراق التى جردها والأوراق المحتفظ بها فى البنك للتحصيل أو كضمان مع رصيد حساب أوراق القبض بالأستاذ العام وبالميزانية.

٥ - يتأكد المراجع من أن الكمبيالات المرفوضة قد أعيدت للعملاء نظير سداد الدين نقدا أو فى مقابل كمبيالات أخرى جديدة.

جـ - التحقق من صحة التقويم :

للتحقق من صحة تقويم أوراق القبض يتبع ما يلى :

١ - يقوم المراجع بتتبع سداد قيمة الكمبيالات فى المدة التالية لتاريخ الميزانية بالرجوع الى دفتر الصندوق.

٢ - يتحقق المراجع من عدم إعادة البنك لأى أوراق سبق قطعها لديه بسبب رفض دفعها .

٣ - الكمبيالات التى لم يحل ميعاد استحقاقها حتى تاريخ المراجعة بما فى ذلك الكمبيالات المخصومة يتحرى عنها وعن احتمالات دفعها.

٤ - يقوم المراجع بتقدير مخصص الديون المشكوك فيها فيما يتعلق بالكمبيالات التى لم يحل ميعاد استحقاقها، ويقارن هذا التقدير مع تقدير المسئولين بالمنشأة وفى حالة الخلاف يتعرف على السبب.

وعند تقدير مخصص الديون المشكوك فيها يجب على المراجع التفرقة بين مدخلين : الأول مدخل حساب الأرباح والخسائر والذى يستند الى تقدير المخصص كنسبة مئوية من صافى المبيعات الآجلة ، والثانى مدخل المركز المالى الذى يستند الى تقدير المخصص كنسبة مئوية من حسابات العملاء المتأخرين فى السداد، هذا المدخل يستخدم اسلوب يعرف باسم تحليل الاعمار Aging Analysis والمثال التوضيحى التالى يوضح كيفية تقدير المخصص وفقاً لهذا الاسلوب :

يتم تقسيم العملاء المتأخرين فى السداد الى مجموعات وفقا لعدد أيام التأخير ثم بناء على خبرة المراجع مع ادارة الحسابات فى الشركة يتم تحديد نسبة مئوية للديون المشكوك فى تحصيلها لكل مجموعة وذلك كما يلى :

الرقم	المجموعة	المبالغ المتأخرة	نسبة الديون المشكوك فيها	الديون المشكوك فيها
١	من ١ - ٣٠ يوم تأخير	١٠٠٠٠ج	١٪	١٠٠
٢	من ٣١ - ٦٠ يوم تأخير	٢٠٠٠٠ج	٣٪	٦٠٠
٣	من ٦١ - ٩٠ يوم تأخير	١٦٠٠٠ج	٥٪	٨٠٠
٤	أكثر من ٩٠ يوم	١٨٠٠٠ج	١٠٪	١٨٠٠
	مخصص الديون المشكوك فيها			٣٣٠٠

٥ - فى حالة وجود الكمبيالات لدي الغير ضمانا لسلفة فتذكر هذه الحقيقة فى صورة ملحوظة على الميزانية، كما يذكر مبلغ الكمبيالات المخصومة لدى البنك.

٦ - فى حالة وجود ضمان اضافى للكمبيالات مودع لدى المنشأة ينبغى الحصول على مصادقة من المدين يذكر فيها نوع الضمان ومبلغه ويفحص الضمان للتحقق من وجوده ومن عدم ادراجه ضمن أصول المنشأة وتفحص قيمته للتحقق من أنها تغطى مبلغ الكمبيالات.

٧ - فى حالة وجود فائدة على الكمبيالات أو الكمبيالات المتأخرة يتحرى المراجع عما اذا كانت قد أخذت فى الحسبان فى الحسابات أثناء المدة وفى آخر العام من عدمه.

(٤) تحقيق الاستثمارات :

يقوم المراجع لتحقيق الاستثمارات بالاجراءات الاتية :

أ - التحقق الحسابى والمستندى من رقم الاستثمارات بالميزانية (الدقة العددية) :

ويتم ذلك باتباع الخطوات الآتية :

١ - يتأكد المراجع من دقة نظام الرقابة الداخلية الخاصة بالاستثمارات.

٢ - يطلب المراجع من المنشأة تحضير قائمة بالاستثمارات التى تمتلكها موقعا عليها من المسئولين بالمنشأة، ويقوم المراجع بمطابقة هذه القائمة على سجل الاستثمارات مراعيا دقة البيانات الواردة بالقائمة ثم يطابق المجموع مع الحساب الاجمالي بالاستاذ العام ومع الميزانية.

٣ - يقوم المراجع باختبار الترحيلات من دفتر الصندوق الى حساب الاستثمارات بالسجل، واختبار الترحيلات الدورية الى الحساب الاجمالى بالأستاذ العام ويراجع مجاميع وترصيد حساب الاستثمار الفرعى والحساب الاجمالى، ويستحسن أيضاً اختبار بعض الترحيلات بالطريقة العكسية من الحسابات الفردية للاستثمارات الى دفتر الصندوق.

٤ - تتبع عمليات الاستثمارات فى أوائل السنة الجديدة للتأكد من مراعاة الحد الفاصل لمبيعات ومشتريات هذه الاستثمارات هذه الاستثمارات، فمثلا قد يصل الى المنشأة اشعار من سمسارها يفيد شراء استثمارات لحساب الشركة فى أواخر السنة المالية، ولكن لم يتم اثبات ذلك فى دفاتر الشركة لعدم وصول الاستثمارات الا فى السنة التالية، وهنا ينبغى على المراجع تتبع هذه العمليات والمطالبة بقيدها فى الدفاتر فى السنة الحالية باثبات شراء الاستثمارات والالتزام المقابل بدفع قيمتها وبالمثل قد يحدث نفس الشئ بالنسبة لمبيعات الاستثمارات.

٥ - يختبر المراجع بعض عمليات الشراء والبيع مستنديا مع اشعارات السماسرة ونشرة البورصة ويتتبع الدفع أو القبض فى دفتر الصندوق ويتأكد من صدور الاعتماد بالبيع أو الشراء من السلطة المختصة بالمنشأة.

ب - التحقق من الوجود والملكية:

للتحقق من وجود الاستثمارات واثبات ملكيتها للمنشأة يتبع المراجع ما يلى :

١ - يقوم المراجع بجرد الاستثمارات الموجودة فى خزائن المنشأة جردا فعليا فى حضور المسئولين ويراعى عند الجرد الاعتبارات التالية :

- ان تقدم اليه الاستثمارات دفعة واحدة حتي لا يكون هناك فرصة لتكرار تقديمها للمراجع أو احلال بعضها محل البعض الاخر.

- ان يتم جرد الاستثمارات وجميع الأصول الأخرى السائلة كالنقدية وأوراق القبض فى وقت واحد منعا لاحلال أيها محل الآخر.

- اذا قام المراجع بجرد الاستثمارات قبل تاريخ الميزانية فعليه أن يحتفظ بمفاتيح الخزائن خوفا من ان تسحب بعض هذه الاستثمارات وتودع فى البنك فيتكرر ادراجها مرتين، مرة ضمن الجرد الفعلي ومرة أخرى ضمن الشهادة الواردة من البنك.

- يتأكد المراجع ان قسائم الكوبونات التى لم تقبض بعد لا تزال متصلة بأصل السهم أو السند.

- يتحقق المراجع من ان الاستثمارات باسم المنشأة تحمل الارقام المسلسلة المبينة في اشعار السمسار وفى سجل الاستثمارات وذلك لاكتشاف أى مضاربة قام بها المديرون لمصلحتهم الشخصية أثناء السنة بدون اثباتها بالدفاتر.

- يجب ان يحتاط المراجع ضد تقويم المنشأة لاستثمارات غير مملوكة لها حتى يدرجها المراجع ضمن الجرد بينما ان هذه الاستثمارات مودعة لديها كضمان من احد العملاء أو غيرهم. ويتأتى ذلك عن طريق قيام المراجع بالتحرى عن العمليات التى يحتمل معها تقديم مثل هذه الضمانات، حتى اذا ما حصر هذه الضمانات فان المراجع يستبعدها من الجرد.

٢ - قد تحتفظ المنشأة بالاستثمارات فى خزائن خاصة مؤجرة لدي احد البنوك وفى هذه الحالة ينبغى احضارها للمراجع ليقوم بجردها جردا فعليا شأنها شأن الاستثمارات الموجودة فى خزائن المنشأة.

٣ - الاستثمارات المودعة فى البنوك كأمانة يطلب المراجع شهادة بتفاصيلها من البنك موضحة أى حقوق أو رهن عليها ان وجد.

وإذا كانت الاستثمارات قد أودعت خلال السنة فيطلع المراجع علي ايصال الايداع مع ملاحظة تاريخ ذلك الايداع، ويلاحظ فى هذا الصدد أن المراجع لا يمكنه ان يعتمد علي الشهادات من الغير الا اذا كانت صادرة من هيئات يدخل فى طبيعة أعمالها الاحتفاظ بالاستثمارات، فمثلا اذا كانت الاستثمارات موجودة لدي السمسار فانه يجب على المراجع طلبها وجردها اذ أن السمسار ليس من طبيعة أعماله الاحتفاظ بالاستثمارات بل يختص فقط بتنفيذ عمليات البيع والشراء.

جـ - التحقق من صحة التقويم :

يتوقف تقويم الاستثمارات على الاعتبارات التالية :

١ - فى حالة الشركة التجارية التى تستثمر أموالها بصفة مؤقتة فى شراء أوراق مالية فان هذه الاستثمارات تعتبر أصلا متداولا، وتقوم بالتكلفة ام بسعر السوق أيهما أقل، مع أخذ جميع الاستثمارات كوحدة واحدة وبالمثل فان الاستثمارات التى تملكها شركة تتجر فى الأوراق المالية تعتبر أصلا متداولا وتقوم أيضاً بالتكلفة أو بسعر السوق اذا كان أقل.

٢ - أما إذا كانت الاستثمارات لها صفة الدوام أى أن شراؤها كان بقصد السيطرة على شركات تابعة أو بقصد انتاج الايرادات الرئيسية للمنشأة فإنه لا يعتد بتقلبات سعر السوق فى تقويم الاستثمارات الا في صورة مذكرة على الميزانية وذلك لأنها تعتبر أصلا ثابتاً.

٣ أما إذا كانت الاستثمارات قد اعطيت للمنشأة كأسهم منحة فلا يجب أن تظهر لها قيمة بالميزانية اذ لم تتكلف شيئا فى سبيل الحصول عليها انما يؤخذ بها بيان احصائى من ناحية العدد فقط

أما الاجراءات التى يتخذها المراجع للتحقق من التقويم فهى:

١ - للاستدلال على ثمن التكلفة يطلع المراجع على فاتورة السمسار الموضحة لتاريخ الشراء ونوع الأسهم وعددها وقيمتها الاسمية وثمن شرائها والعمولة والرسوم المختلفة، ويقارنها المراجع بنشرة أسعار البورصة فى تاريخ الشراء ليتأكد من مطابقة السعر المنشور لثمن التكلفة المبين فى الفاتورة.

٢ - بالنسبة للمشتريات والمبيعات من الاستثمارات التى تمت خلال العام يتأكد المراجع من معالجتها محاسبيا بشكل سليم من حيث اجراء التسويات الخاصة بالكوبونات الداخلة فى ثمن الشراء، أو البيع ومن التسويات الخاصة بالأرباح أو الخسائر الناتجة من البيع.

٣ -للاستدلال على سعر السوق يطلع المراجع على نشرة أسعار البورصة بتاريخ الميزانية ويفضل أن يعتمد المراجع على متوسط الاسعار فى ذلك اليوم، فإذا كانت الاسهم فى شركة أوراقها غير مدرجة بالبورصة فعلى المراجع ان يتحرى عن المركز المالى لتلك الشركة بفحص ميزانيتها أو بغير ذلك من الوسائل.

٥ - النقدية بالخزينة:

للتحقق من النقدية بالخزينة تجرد النقدية جردا فعليا فى نهاية السنة المالية أو فى أي وقت فى أثناء السنة لتحقيق الجرد المفاجئ. اذ أن جرد نهاية السنة قد يكون متوقعا من موظفى المنشأة أو بجرد المراجع النقدية بالخزينة فى أي وقت خلال المدة المالية التالية على أن تعمل تسوية لتوصيل الجرد الفعلى الى الرصيد الذى كان يجب أن يكون عليه فى نهاية السنة المالية، وفى هذه الحالة الأخيرة يجب على المراجع أن يختبر العمليات النقدية

التى تمت بين تاريخ نهاية السنة وتاريخ الجرد الفعلى لمراجعة المستندات

وعند جرد الصندوق يقوم المراجع بعمل محضر جرد النقدية يظهر فيه الأنواع المختلفة من النقدية والشيكات التى وجدت فى الخزينة كما يذكر في المحضر أن الجرد وجد مطابقا لرصيد دفتر النقدية اذا كان الأمر كذلك وان النقدية وما فى حكمها قد سلمت ثانية الي الصراف على أن يوقع الصراف ورئيس الحسابات على المحضر وتترك صورة منه مع الصراف.

وإذا وجد عجز أو زيادة فى جرد النقدية فتذكر هذه الحقيقة فى المحضر ويترك الأمر للإدارة للتصرف، على أن تخطر الادارة فى حالة العجز اذ قد يكون نتيجة اختلاس وليس مجرد اهمال.

والمراجع قبل جرده النقدية يجب ان يراجع العمليات النقدية للأيام الأخيرة السابقة لنهاية السنة المالية وان يطلع على المستندات المؤيدة ويؤشر عليها، كذلك يؤخذ أرقام ومبالغ آخر ايصال توريد نقدية وآخر اذن صرف نقدية وآخر شيك فى دفاتر الشيكات.

وفى جرد المراجع للنقدية بالخزينة لا يجب ان يجرد النقدية فقط بل جميع العهد الموجودة طرف الموظف ويتضمن هذا البند ما يلى :

أ - الأجور التى لم يتسلمها أصحابها ويطلع المراجع على كشوف الأجور والمرتبات للتأكد من أنها هى كل الباقى بدون صرف.

ب - الشيكات المعدة للارسال الى البنك والتى قيدت بدفتر النقدية رهن الايداع.

٢ - البنك :

يقصد بالبنك فى هذا المجال حسابات مدينة أى ايداعات للمنشأة لدى بنك واحد أو عدة بنوك وهذه الحسابات قد تتخذ صورة حساب جارى أو حساب ايداع لأجل أو حساب ايداع باخطار.

ولمراجعة البنك (حساب جارى) يطابق المراجع مفردات كشف الحساب مع المفردات الظاهرة بدفتر النقدية خاصة البنك، وقد يختلف رصيد الحساب عن رصيد دفتر النقدية بسبب اثبات عمليات فى دفاتر أحد الطرفين وعدم اثباتها بعد فى دفاتر الطرف الآخر فى تاريخ ارسال كشف الحساب مثل شيكات ارسلت للبنك لتحصيلها ولم يحصلها البنك بعد حتى تاريخ ارساله لكشف الحساب او شيكات حررتها المنشأة لموردين ولم يتقدموا بعد فى طلب صرف قيمة الشيكات أو لتقييد البنك مصاريف وعمولة وفائدة على المنشأة وعدم اخطار المنشأة باشعارات خصم لهذه المصاريف مما ترتب عليه عدم تقييدها لهذه المصاريف عند استلامها لكشف الحساب، وعلى هذا تعمل مذكرة تسوية بنك سواء تقوم المنشأة بعملها أو المراجع نفسه ثم عليه تتبع هذه الشيكات المرسلة للتحصيل والشيكات المحررة للغير فى كشف الحساب التالى للتأكد من اضافة الاولى وخصم الثانية.

وزيادة فى الاطمئنان فان المنشأة تطلب من البنك بناء على طلب المراجع أن يرسل شهادة الى المراجع مباشرة برصيد المنشأة لديه فى تاريخ الميزانية العمومية ويظهر فى هذه الشهادة أرصدة جميع الحسابات التى للعميل فى البنك سواء حساب جارى أو حساب ايداع أو حساب إعتماد.

ولا يجوز اظهار الحسابات المختلفة فى البنك كمفردة واحدة فى الميزانية العمومية، فطبيعة الحساب الجارى تختلف عن طبيعة حساب الايداع، وانما من الممكن اظهار الحسابات الجارية الموجودة طرف بنوك متعددة فى مفردة واحدة تحت عنوان «حسابات جارية بالبنوك».

كما لا يجب اظهار الحسابات الجارية المدينة مطروحا منها الحسابات الجارية الدائنة لدى البنوك أى عمل مقاصة بين الرصيدين. لأن طبيعة الحسابات الجارية الدائنة تختلف عند فتحها ومن ناحية الفائدة عليها عن الحسابات الجارية المدينة فالحسابات الجارية الدائنة تظهر مفردة فى جانب الخصوم من الميزانية وغالبا ما يكون هناك ضمانات مقدمة عنها للبنك.

رابعاً : تحقيق الأصدة المدينة الأخرى :

تظهر الأرصدة المدينة الأخرى بالميزانية فى حالات مختفة مثل المصروفات الايرادية

المؤجلة والايرادات المستحقة والمصروفات المقدمة والعهد النقدية لأغراض المصروفات وغيرها.

والآتى بيان الاجراءات التى يتخذها المراجع لتحقيق بعض تلك البنود المختلفة :

أ - المصروفات الايرادية المؤجلة :

المصروفات الايرادية المؤجلة هى مصروفات عادية الا ان تحميلها يؤجل إلى عدة سنوات ويتم التأجيل بناء على تقدير دقيق للسنوات التى ينتظر ان تجنى الفائدة من تلك المصروفات، ومثال ذلك مصروفات الحملات الاعلانية فهى تنفق بمبالغ كبيرة دفعة واحدة ويجب عند تحديد مقدار التخفيض السنوى لها تقدير الزمن الذى يجب ان تقرر فيه مثل تلك الحملات، فاذا قدر الفنيون مثلا انه يجب تذكير العملاء بمنتجات الشركة كل أربع سنوات بحملة اعلانية ضخمة، فإن مصروفات هذه الحملة لا ينبغى أن تحمل على السنة التى انفقت فيها وينبغى فى نفس الوقت الا يمتد تأجيلها الى أكثر من أربع سنوات.

أما اجراءات تحقيق المصروفات الايرادية المؤجلة فهى :

١ - يتحرى المراجع عن طبيعة هذه المصروفات ويتأكد من أنها ليست مصروفات سنوية دورية، والا فإنه يشير بتحميلها فورا على حساب الأرباح والخسائر فى نفس السنة، وذلك حتى لا يتضخم رقم أرباح السنة الحالية عن طريق استبعاد أو تأجيل مصروفات واجبة الخصم منه.

٢ - تراجع المصروفات مستنديا بالاطلاع على العقود والفواتير والايصالات.

٣ - يطلع المراجع على قرار مجلس الادارة بترحيل المصروفات للسنوات المقبلة، ويتحقق أن ذلك القرار قد اتخذ بناء على رأى الفنيين المتخصصين بنوع المصروف فى المنشأة.

٤ - مراجعة التسويات الجردية التى تمت بشأن هذه المصروفات للتأكد من صحتها مع مطابقة الرقم الناتج مع ما هو مدرج بقائمة المركز المالى.

٥ - يتحقق المراجع من ثبات طريقة ومعدل التحميل السنوى للمصروفات.

هذا ويوجد من المصروفات الايرادية المؤجلة نوع آخر هو المدفوعات المقدمة ويختلف عن المصروفات الايرادية المؤجلة فى أن المصروفات تحت هذا النوع يمكن تقسيمها بدقة على أساس زمنى ومن أمثلتها الايجار والعوائد والاعلان تحت عقد محدد المدة والتأمين وغيرها.

اذا كان الدفع قد تم عن مدة لا تتطابق مع السنة المالية للشركة،، وهنا لا يلزم سوى اجراء عملية حسابية فى آخر السنة المالية لمعرفة ما يخص المدة الحالية والمدة التالية ومن الواضح أن توزيع هذه المصروفات على المدد المالية المختصة ضرورى لكى يكتشف حساب الأرباح والخسائر عن النتيجة الحقيقية للأعمال فى كل مدة على حدة وتقدم المنشأة للمراجع عادة كشفا يبين المدفوعات المقدمة وكيفية احتساب مبالغها، وعلى المراجع ان يتحقق من صحة تلك المدفوعات مستنديا وحسابيا، وعليه أن يتأكد من عدم ادراجها ضمن بند المدينين بالميزانية.

(ب) الايرادات المستحقة :

ومن أمثلتها الايجارات عن عقارات مملوكة للمنشأة أو الكوبونات الخاصة بالاستمارات او العمولات المكتسبة وغيرها، ويتخذ المراجع فى شأنها الاجراءات التالية :

١ - التحرى عن طبيعتها وفحصها مستنديا مع العقود أو الاستثمارات أو غيرها.

٢ - تتبع ما حصل منها فى المدة التالية للتحقق من جدية هذه الايرادات.

٣ - التحقق من اتباع طريقة ثابتة بخصوص هذه الايرادات من سنة لأخرى.

٤ - التأكد من عدم ادراج مبالغ كايرادات مستحقة الا اذا كانت محدودة ومؤكدة التحصيل، فأرباح الاستنثمارات فى أسهم مثلا لا يجوز أخذها فى الحسبان الا اذا كانت قد أعلنت بواسطة الجمعيات العمومية، أما فوائد السندات والقروض لهيئات أو جهات موثوق بها فلا مانع من اعتبارها ايرادات مستحقة على أساس زمنى.

الفصل الخامس

مراجعة وتحقيق عناصر الخصوم بقائمة المركز المالى

يهدف المراجع من وراء تحقيقه لعناصر الخصوم ورأس المال الى التأكد من تسجيل جميع البيانات المتعلقة بالقيمة وبالطريقة المحاسبية السليمة - كذلك نجد أن المراجع يسعى وهو فى سبيل تحقيقه لعناصر الخصوم الى التأكد من عدم تقديرها بأقل من قيمتها الحقيقة (تخفيض قيمتها) وحذف بعض الالتزامات. كما تجدر الاشارة هنا ونحن بصدد تحقيق الجانب الأيسر من الميزانية بالتحقق من الخصوم من خلال تأكد المراجع من وجود تلك المفردات، أما التأكد من صحة تقييمها فهو عادة لا يحتاج الى مثل هذا الجهد الذى رأيناه عند التحقق من صحة تقييم الأصول وذلك على إعتبار أن الديون التى على الوحدة الاقتصادية محددة الرقم.

وسنتناول هذا الفصل من خلال المبحثين التاليين :

المبحث الأول : تحقيق مجموعة حقوق الملكية .

المبحث الثانى : تحقيق مجموعة الالتزامات.

المبحث الأول

تحقيق مجموعة حقوق الملكية

ويشتمل هذا الفصل على ما يلى :

أولا : تحقيق رأس المال :

تبدأ عملية تحقيق رأس المال بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية على رأس المال، ولا سيما فى الشركات المساهمة للتأكد من احكام الرقابة على طبع الأسهم ووجود دفاتر ذات أرقام مسلسلة لها مع التوقيع عليها من موظفين مع عدم التوقيع عليها مقدما ، هذا بالاضافة الى ضرورة التأكد من عدم تعدى رقم رأس المال المصرح به ومن سداد ربع القيمة من جميع الأسهم على الأقل، مع وجود صفحة لكل مساهم موضحا بها كافة البيانات المتعلقة بأسهمه وما يطرأ عليها من تنازلات أو الغاء مع مراعاة فرض رقابة على عمليات التنازلات بما يكفل اعتمادها والاحتفاظ بالأسهم الملغاة فى مكان أمين، وتختلف اجراءات تحقيق رأس المال باختلاف الطبيعة القانونية للمنشأة التى تراجع حساباتها كما يلى :

١ - تحقيق رأس المال فى المنشسآت الفردية :

يقوم المراجع أولا بمطابقة رصيدحساب رأس المال فى أول الفترة المالية محل المراجعة مع رصيده بالميزانية السابقة، ثم يقوم بعد ذلك بتتبع الاضافات الى رأس المال والتى قد تكون فى شكل نقدى أو عينى، وهذه الاضافات تجب مراجعتها حسابيا ومستنديا والتأكد من صحة التوجيه المحاسبى لها هذا ويجب أن يولى المراجع اهتمامه للزيادة فى رأس المال عن طريق احتجاز الأرباح - وكذلك التخفيضات عن طريق المسحوبات أو الخسائر .

٢ - فى شركات الأشخاص :

يطلع المراجع على عقد الشركة لمعرفة حصص الشركاء وكيفية سدادها مع التأكد من صحة تقييم الحصص العينية بحيث لا يكون مغالى فيها ، هذا بالاضافة إلى مراجعة الاضافات والتخفيضات للتأكد من صحة الأسس المطبقة فى هذه الأحوال.

٣ - فى الشركات المساهمة :

(أ) شركات المساهمة قطاع خاص :

وهذه ينظمها القانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ والذى يجب التأكد من تطبيق أحكامه بشأن رأس المال ومن ثم يجب عليه القيام بما يلى:(١)

- التأكد من ألا يقل المدفوع من رأس المال عند التأسيس عن ٢٠٫٠٠٠ جنيه وأن يكون رأس المال مكتتب فيه بالكامل وسدد كل مكتتب ربع القيمة الاسمية للأسهم التى اكتتب فيها على الأقل.

- مراجعة طلبات الاكتتاب مع سجل الاكتتاب والتخصيص.

- مراجعة قرارات مجلس الادارة الخاص بتخصيص الاسهم مع سجل الاكتتابات والتخصيص مع سجل المساهمين مع مراجعة النقدية المحصلة مع الاشعارات الواردة من البنك مع كشف حساب البنك.

- مراجعة كعوب شهادات الاسهم المصدرة مع سجل المساهمين ومطابقة رصيد حـ / رأس المال مع مجموع الأرصدة الفردية لصفحات المساهمين فى سجل المساهمين.

- مراجعة اختيارية للتنازلات التى تمت خلال السنة ومن صحة اثباتها ومعالجتها فى الدفاتر.

- فى حالة وجود حصص عينية يجب على المراجع الاطلاع على العقود التى حررت بين الشركة وأصحاب الحصص وعلى قرارات الجمعية العمومية أو التأسيسية بالموافقة على التقييم وكذلك تقرير الخبراء الذين قاموا بتقييم الحصص مع مراجعة صحة اثباتها بالدفاتر والقوائم المالية.

- عند زيادة رأس المال يجب الا يتم ذلك الا بعد سداد رأس المال الأصلى كله مع الرجوع لقرار الجمعية العمومية الخاص بالزيادة ومراجعة القيود التى أثبتت بالدفاتر لتسجيل زيادة رأس المال.

- عند حدوث تخفيض لرأس المال يجب الاطلاع على قرار الجمعية العمومية مع التأكد من الغاء الأسهم القديمة واصدار الأسهم الجديدة ومراجعة صحة اثباتها وتوجيهها بالدفاتر.

ب -شركات المساهمة قطاع عام :

رأس المال يتضمن فى شركات القطاع العام حسب تعديلات النظام المحاسبى الموحد الصادر بالقرار ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١.

٢١ - رأس المال المدفوع : ويتمثل فى المدفوع فعلا من رأس المال المصدر.

٢١١- رأس المال المصدر : يتمل فى القيمة الاسمية لأسهم رأس المال المصدر

٢١٢- اقساط لم يطلب سدادها : تتمثل فى الأقساط التى لم يطلب سدادها من قيمة الاسهم المصدرة.

٢١٣- اقساط متأخر سدادها: تتمثل فى الأقساط التى طلب سدادها وتأخر المساهمون فى سداد قيمتها

ويمكن تقسيم الاحتياطيات- من ناحية مصدرها - الى قسمين رئيسيين :

أ - احتياطيات ايرادية :

وهى تلك التى يكون مصدرها أرباح الوحدة الاقتصادية المحققة من نشاطها وأعمالها العادية التى تدخل ضمن أغراضها المنصوص عليها فى عقد تكوينها.

ب - احتياطيات رأسمالية :

وهى تلك التى لا يكون مصدرها الايراد العادى للمنشأة بل يكون مصدرها أرباحا عرضية محققة مثل بيع الوحدة الاقتصادية لبعض أصولها بأكبر من القيمة الدفترية لها.

كما أنه يمكن تقسيم الاحتياطيات - من ناحية الالزام - إلى الأقسام التالية :

أ - احتياطيات قانونية :

وهى تلك الاحتياطيات التى تتكون تنفيذا للقانون فعلى سبيل المثال يقضى القانون

بالنسبة للشركات المساهمة بأن تحجز ٥٪ على الأقل من صافى الأرباح سنويا لتكوين احتياطى قانونى إلى أن يبلغ هذا الاحتياطى الخمس من رأس المال، والهدف من تكوين مثل هذا الاحتياطى هو تغطية ما قد يصيب الشركة من خسائر عامة مستقبلا، كما يجعل دائنا بقيمة علاوة اصدار الاسهم بمراعاة الحدود التى تقضى بها أحكام القوانين السارية.

ب - احتياطيات نظامية :

وهى تلك الاحتياطيات التى ينص عليها القانون النظامى للوحدة الاقتصادية - خلافا للاحتياطى القانونى - وتسمى احتياطيات نظامية نسبة الى أنها مقررة طبقا لنظام الشركة وتمييزا لها عن الاحتياطيات القانونية سالفة الذكر والمقررة قانونا.

ولا يشترط أن ينص على الاحتياطيات النظامية فى القانون النظامى للوحدة الاقتصادية عند تأسيسها بان يجوز تقريرها بعد ذلك كلما دعت الحاجة الى تكوينها.

ومن أمثلة هذه الاحتياطيات النظامية احتياطى تسوية الأرباح فينص القانون النظامى للشركات عادة على تكوين احتياطى تسوية أرباح يتم تغذيته من أرباح السنوات الوفيرة فى الربح، وتأخذ منه الشركة فى السنوات التي تحقق فيها أرباحا قليلة مما يضمن تساوى توازن الأرباح الموزعة خلال السنوات المختلفة وذلك من أجل الا تقل كوبونات أسهمها فى سنة معينة عن الكوبونات فى سنة سابقة - ان لم تسمح أرباحها بزيادتها - وذلك من أجل المحافظة على سمعتها والثقة فيها وعدم اضطراب اسعار اسهمها فى البورصة.

جـ - الاحتياطيات الاختيارية :

وهى تلك الاحتياطيات التى تتكون بقرار من الجمعية العمومية مثل احتياطى الطوارئ الذى تقرره الجمعية العمومية فى حالة اضطراب السوق المالى لظروف مفاجئة كقيام حرب مثلا.

وفيما يتعلق بموقف المراجع من الاحتياطيات، فان المراجع ليس من واجبه ان يبدى النصح لادارة الوحدة الاقتصادية بخصوص تكوين أو عدم تكوين احتياطيات فهذا من صميم السياسة المالية للوحدة الاقتصادية، الا أن من واجبه أن يتأكد من مراعاة ما يلى :

١ - تطبيق نصوص القانون العام أو القانون النظامى للوحدة أو ما يرد فى محاضر اجتماع الجمعية العمومية بشأن تكوين بعض الاحتياطيات مع مراعاة عدم تجاوز الاحتياطى القانونى للحد الأقصى المنصوص عليه بقانون الشركات.

٢ - وينبغى على مراجع الحسابات مراعاة عدم استخدام الاحتياطيات الا فى الأغراض المخصصة لها، كما يتعين عليه متابعة أرصدة الاحتياطيات الاختيارية خصوصا تلك التى تكون مكونة لغرض معين، وينتهى هذا الغرض فى الفترة موضوع المراجعة.

٣ - وفى جميع الأحوال يجب على المراجع التأكد من ظهور الاحتياطيات فى بند ظاهر ضمن عناصر الخصوم بالميزانية، ومبوبة حسب طبيعتها والغرض منها.

٤ - لا يجوز لمراجع الحسابات الاعتراض على إحتياطيات محتجزة أو طلب حجز احتياطى معين فى غير حدود القوانين التى تنص على ذلك أو القرارات الداخلية المنظمة لذلك حتى ولو كانت لديه المبررات لذلك. وانما ينبغى عليه - ان رأى ضرورة - أن يشير فى تقريره الى أهمية تكوين احتياطى معين لمقابلة غرض معين.

ثالثا : الأرباح المحتجزة :

وهى الأرباح المحتجزة عند التوزيع بعد اجراء التوزيعات المختلفة والمرحلة فى الميزانيات المختلفة، ولتحقيق هذا البند يراعى ما يلى :

١ - يقوم المراجع بمطابقة رصيد أول الفترة والذى يمثل الأرباح المرحلة فى فترات سابقة مع الميزانية السابقة ومع قرار الجمعية العمومية بإعتماد مشروع التوزيع.

٢ - أما بخصوص توزيعات السنة الحالية يجب على المراجع التأكد من أن مشروع توزيع الأرباح المقترح يتمشى مع القانون النظامى للمنشأة ومع أحكام قانون الشركات ومع القواعد المحاسبية المتعارف عليها مع مراعاة أن هذه التوزيعات لا تعتبر نهائية الا بعد إعتمادها من الجمعية العمومية.

المبحث الثانى

تحقيق مجموعة الالتزامات

أولاً : القروض :

قد تقوم الوحدة الاقتصادية بالاقتراض من أحد البنوك مبالغ لمدة طويلة برهن أحد أصولها. وفى هذه الحالة يوضح عقد القرض قيمة القرض والفائدة وطريقة سداده (أى هل يسدد دفعة واحدة أو على دفعات)، والضمان المقدم من الوحدة الاقتصادية فى مقابل القرض.

ويجب ملاحظة أنه فى حالة الشركات المساهمة فانها لا يمكنها الاقتراض لمدة طويلة الا اذا كان هناك نص صريح فى قانونها النظامى يسمح بقيام الشركة بالاقتراض طويل الأجل.

ويجب أن يقوم المراجع عند مراجعته للقروض بما يلى :

١ - الاطلاع على القانون النظامى للشركة للتعرف على مدى امكانية قيام الشركة بالاقتراض طويل الأجل، والاطلاع ايضا على قرار مجلس الادارة بالموافقة على عقد القرض فى حدود ما يسمح به القانون النظامى.

٢ - الاطلاع على عقد القرض للتعرف على الشروط الواردة فيه، والتأكد من قيام الشركة بتنفيذ ما التزمت به فى العقد.

٣ - التأكد من أن القرض يظهر فى جانب الخصوم بالميزانية، كما تظهر أيضاً البيانات الخاصة به (سعر فائدة، تاريخ سداده، ضمانه)

٤ - الحصول على شهادة من الجهة المقرضة لبيان رصيد القرض فى تاريخ إعداد المركز المالى.

ثانياً: السندات :

عند تحقيق هذا البند يقوم المراجع بالاجراءات التالية :

١ - الاطلاع على كل من القانون النظامى والعقد الابتدائى وقرارات الجمعية العمومية غير العادية وعلى نسخة من السندات وذلك بقصد التأكد من صحة اجراءات الاصدار ومعرفة شروطه والتى من أهمها عدم اصدار السندات الا بعد أداء رأس المال كاملا كذلك عدم اصدار سندات قابلة للتداول بحيث تتعدى قيمتها رأس المال المدفوع والظاهر بآخر ميزانية معتمدة.

٢ - اذا كان اصدار السندات مقابل نقدية فيجب مراجعة التحصيلات على كشف البنك.

٣ - يجب التأكد من صحة التوجيه المحاسبى لعلاوةأو خصم الاصدار فى حالة وجودهما.

٤ - يجب مراجعة السندات التى تم استهلاكها للتأكد من اعفائها مع مراجعة التسديدات مستنديا.

٥ - التأكد من سداد الفوائد المستحقة على السندات المختلفة فى مواعيدها، مع مرعاة خصم الضرائب المستحقة عليها عند المنبع ومن توريدها لمصلحة الضرائب.

ثالثاً: المخصصات :

هو مبلغ يستنزل من الأرباح لمقابلة النقص فى قيم الأصول أو من أجل مقابلة أى التزامات مؤكدة الوقوع وغير محددة القيمة بدقة.

ولذلك فإنه فى حين تعد الاحتياطيات - كما أوضحنا سابقا تجنبا لجزء من الأرباح لتدعيم المركز المالي للوحدة الاقتصادية عموماً، أى أنها تمثل أرباحا غير موزعة تقابلها بنفس القيمة زيادة فى الأصول، وتدخل ضمن حقوق أصحاب الوحدة الاقتصادية- فإن المخصصات تمثل عبئا تقديريا يحمل به حساب الأرباح والخسائر لمواجهة انخفاض القيم الدفترية للأصول أو لمقابلة الإلتزامات المؤكدة الوقوع والتى لا يمكن تحديد مبالغها بدقة مثلها في ذلك مثل باقى عناصر النفقات الأخرى المحملة كالايجار والنور والمرتبات، فيما

عدا فارق وحيد بينهم يتمثل فى أن الأخيرة مبالغها محددة بدقة تامة أما المخصصات فمبالغها غير محددة بدقة تامة.

ويمكن تقسيم المخصصات من حيث طبيعتها واستعمالاتها الى :

(أ) مخصصات لمقابلة انخفاض قيم الأصول :

ومن أمثلة هذه المخصصات : مخصصات الاهلاك، مخصص الديون المشكوك فيها، مخصص هبوط أسعار الاستثمارات.

فالأصول الثابتة مثلا تهلك على مدى فترة معينة من الزمن نتيجة الاستخدام أو التقادم، وما لم تحمل تكلفة ذلك الاهلاك كنفقات خلال الفترة فان الأرباح المستخرجة لا تكون ممثلة للحقيقة، وتظهر متضخمة بقيمة هذه التكلفة هذا من ناحية، كما وأن قيمة هذه الأصول الثابتة تظهر بالميزانية بقيم غيرحقيقية من ناحية أخرى.

وبالطبع فإن ما ينطبق على الأصول الثابتة ينطبق على الأصول المتداولة فان عدم الاحتياط لانخفاض قيمتها البيعية يؤدى إلى ظهور هذه الأصول بالميزانية بأعلى من قيمتها الحقيقية كما وأن الأرباح المستخرجة تكون متضمنة زيادة غير حقيقية.

(ب) مخصصات لمقابلة الالتزامات :

ومن أمثلة ذلك مخصص الضرائب ، ومخصص منازعات قضائية وبالطبع تتميز هذه الالتزامات بأنها مؤكدة الوقوع الا أنه لا يمكن تحديد قيمتها وقت تكوينها واحتجازها من حساب الأرباح والخسائر وذلك بسبب التنازع الا عن طريق التقدير لانها لو كانت محددة القيمة عند احتجازها للأدرجت ضمن المطلوبات العادية.

فنظرا لأن الوحدة الاقتصادية ملزمة قانونا بدفع ضرائب عن أرباحها قد لا يمكن تحديد مبالغها بالضبط لاختلاف وجهات النظر بين الوحدة الاقتصادية ومصلحة الضرائب لتقديم الأولى الاقرار وعدم موافقة الأخيرة عليه غالبا، لذلك يتم تكوين مخصص للضرائب باعتباره التزاما على الوحدة الاقتصادية يتم تحديده بطريقة تقديرية.

كذلك الحال بالنسبة لمخصص القضايا المتنازع عليها فانه فى حالة صدور حكم من أحد المحاكم الابتدائية بالزام الوحدة الاقتصادية بدفع تعويض معين، ونظرا لاحتمال نقض هذا الحكم فى محاكم الاستئناف بالغاء التعويض أو تخفيض قيمته، فإن مبلغ التعويض لا يعد محددا بشكل نهائى، ومن ثم فإن هذا الالتزام يظهر تحت اسم مخصص قضايا متنازع عليها.

وتقع على المراجع مسئولية اقتناعه بكفاية قيمة المخصصات لتغطية الخسائر المقابلة لها، وإذا كان من رأيه أن قيمة أى مخصص أكبر من الخسارة المطلوب تغطيتها، فيجب أن تعتبر هذه الزيادة ضمن الاحتياطيات وليس المخصصات.

رابعاً: الدائنون :

تقدم الوحدة الاقتصادية - عادة - للمراجع كشفا تفصيليا بالأرصدة الدائنة للموردين فى تاريخ نهاية السنة المالية، وعلى المراجع أن يتحقق من أرصدة الدائنين على النحو التالى :

١ - مراجعة حسابية لليوميات المختصة رأسيا وأفقيا (يومية المشتريات والنقدية والمردودات واليومية العامة).

٢ - مراجعة مستندية للقيود واليوميات المذكورة من خلال الرجوع الى العقود والفواتير ومحاضر الاستلام والتسليم وأوامر الشراء وإيصالات الدفع وصور اشعارات الرد.

٣ - تتبع الترحيلات من اليومية الى الحسابات المختلفة للموردين بالأستاذ المساعد والى حساب اجمالى الدائنين بالأستاذ العام.

٤ - مراجعة تجميع وترصيد الحسابات الشخصية والحساب الاجمالي وإجراء المطابقة بينهما.

٥ - مقارنة كشوف الحساب الدورية التى يرسلها الموردون مع أرصدة الموردين

الدائنة بالدفاتر، والتحدى عن اسباب أى اختلاف.

٦ - التأكد من مراعاة الحد الفاصل للمشتريات ومردوداتها فى أوخر السنة المالية وذلك بفحص القيود فى اليوميات فى أواخر السنة المالية موضوع المراجعة واوائل المدة التالية ومقارنتها من حيث التواريخ مع محاضر الاستلام والتسليم ومع سجلات البضاعة الواردة والصادرة للتأكد من عدم الخلط بين السنوات المتتالية.

٧ - التأكد من أن جميع الفواتير الخاصة بالمشتريات فى آخر السنة المالية أدرجت فى قوائم الجرد، وسجلت فى دفتر يومية المشتريات ورحلت لحساب الموردين.

٨ - قد يلجأ المراجع الى طلب مصادقات من الموردين خاصة اذا ما كانت الرقابة الداخلية يشوبها القصور، كما وأن الموردين لا يقومون بارسال كشوف حسابات دورية للوحدة الاقتصادية خلال السنة.

وينبغى على مراجع الحسابات عند طلب المصادقات من الموردين الا يذكر فيها الرصيد الدفترى حتى لا تضار الوحدة الاقتصادية فى حالة كون ذلك الرصيد أكبر من الواقع على أن ترسل الردود الى مكتب المراجع الذى عليه ان يقارن الردود مع الكشف الذى يتضمن أرصدة الموردين والتحرى عن أسباب الاختلاف.

٩ - على المراجع ان يتتبع حسابات الموردين فى أوائل المدة التالية من حيث تسديدها أو بقائها بدون تسديد وذلك بالرجوع الى دفتر النقدية والاطلاع على كشوف الحساب التى قد يرسها الموردون فى السنة المالية الجديدة، وقد تكشف هذه الوسيلة عن أخطاء فى الأرصدة فى نهاية السنة المالية موضوع المراجعة.

خامساً : أوراق الدفع :

تقدم الوحدة الاقتصادية للمراجع فى نهاية السنة المالية كشفا بأوراق الدفع التى لم يحن ميعاد استحقاقها حتى تاريخ الميزانية العمومية ويتحقق المراجع من أوراق الدفع على النحو التالى :

١ - مراجعة يومية أوراق الدفع من الناحية الحسابية، ومراجعة الترحيلات الى حسابات الدائنين وإلى حساب أوراق الدفع بالأستاذ العام.

٢ - تتبع القيود من يومية أوراق الدفع الى اليومية الأخرى (دفتر النقدية عند الدفع، أو اليومية العامة عند الاستبدال أو الغاء).

٣ - الاطلاع على الكمبيالات أو السندات الاذنية المعادة الى الوحدة الاقتصادية والتى تم الغاؤها والقيام بختمها، وذلك حتى لا يعاد تقديمها مرة أخرى الى المراجع.

٤ - مراجعة رصيد حساب أوراق الدفع مع مجموع الكمبيالات والسندات الاذنية التى لم تدفع بعد كما هو ظاهر فى يومية أوراق الدفع.

٥ - فحص دفتر النقدية فى أوائل المدة التالية الأمر الذى قد يساعد على اكتشاف أوراق لم تثبت فى يومية اوراق الدفع خلال السنة المالية محل المراجعة.

سادساً : حسابات البنوك الدائنة (سحب على المكشوف):

ان حساب البنك الدائن (سحب على المكشوف) يجب ان يظهر رصيده فى جانب الخصوم ولا يجب ان يطرح من الأرصدة المدينة للبنوك فى جانب الأصول. وعلى المراجع عند مراجعته لحساب البنك الدائن (سحب على المكشوف) أن يقوم بما يلى :

١ - مراجعة مذكرة التسوية التى تعدها الوحدة الاقتصادية لتسوية الرصيد الدفترى بالرصيد حسب ما هو وارد بكشف الحساب المرسل من البنك.

٢ - تتبع المفردات الواردة فى كشف التسوية مع ما تم بشأنها فى أوائل السنة المالية التالية.

٣ - التأكد من قيام الوحدة الاقتصادية بطلب مصادقة من البنك برصيد الحساب فى نهاية السنة المالية ترسل مباشرة على مكتب المراجع ويطابق بينها وبين الرصيد الدفترى بعد اجراء مذكرة التسوية.

٤ - الاستفسار عن أية ضمانات مقدمة من الوحدة الاقتصادية للبنك للسحب على المكشوف، وان وجدت هناك ضمانات فانه يجب ان تظهر كمذكرة فى الميزانية.

سابعاً : المصروفات المستحقة :

تمثل المصروفات المستحقة الالتزامات المتعلقة بالخدمات التى تمت واستفادت منها الفترة المالية التى تعد فى نهايتها قائمة المركز المالى ولكنها لم تدفع خلال نفس الفترة.

ويقوم المراجع بمراجعتها كما يلى :

١ - مراجعة جميع المصروفات المستحقة الخاصة بالسنة المالية (حسب بنودها ايجار، مرتبات ... الخ) مع المستندات الخاصة بكل منها، كما يجب التأكد من صحتها حسابيا حتى لا تتحمل السنة المالية أكثر أو أقل من المبالغ المستحقة الخاصة بها.

٢ - تتبع سداد هذه المستحقات فى بداية الفترة المالية التالية، ومن شأن ذلك أن يوضح للمراجع مايخص الفترة السابقة من هذه المصروفات، وما يخص الفترة الحالية.

ثامناً : المسئوليات العرضية:

ويقصد بها الالتزامات التى قد تتعرض لها المنشأة مستقبلا، ويتوقف هذا الالتزام على وقوع حدث معين فى المستقبل، ولذلك فان من الصعب تقديره فى تاريخ عمل الميزانية، كما أنها تختلف عن الالتزامات الحقيقية Actual Liabilities التى تنشأ نتيجة عمليات تجارية تمت بين الوحدة الاقتصادية، والغير وترتب عليها دين أو التزام واجب السداد فى تاريخ معين محدد.

وهذه المسئوليات العرضية كقاعدة عامة لا تسجل بالدفاتر ولكن يجب ان لا تهمل وتنشأ المسئوليات العرضية من قبول أوراق تجارية أو ضمان بضائع أو خدمات أو نتيجة خصم أوراق قبض ولم تستحق بعد، اذ من المعروف انه اذا خصمت المنشأة كمبيالة بالبنوك فان ذلك لا يعفيها من سداد قيمتها مستقبلا، اذ لم يدفعها المسحوب عليه.

وبخصوص أوراق القبض المخصومة فان على المراجع ان يطلب شهادة من البنك الذى تتعامل معه الوحدة الاقتصادية بقيمة الكمبيالات التى خصمت لديه ولم تستحق بعد، وان يتحرى عن مراكز المسحوب عليهم هذه الأوراق ويتتبع ما يحدث لها فى الفترة التالية اذا قد ينبهه ذلك الى ضرورة عمل مخصص لمقابلة هذه المسئولية المحتملة أو قد يرى الاكتفاء بالاشارة اليها فى شكل مذكرة على الميزانية، وهذا هو الشكل السائد اللافت للنظر الى هذه المسئوليات.

كما أنه توجد مسئوليات عرضية بسبب دعوى قضائية مرفوعة ضد الوحدة الاقتصادية أمام القضاء واحتمال الحكم فيها ضدها كبير جدا ولكن لا يمكن تحديد المبلغ الذى سيحكم به ضدها مسبقا وفى هذه الحالة من واجب المراجع ان يحث ادارة الوحدة على تكوين مخصص لمقابلة هذه المسئولية، واذا رفضت الأخذ بمشورته فعليه ان يشير الى ذلك صراحة بتقريره.

والمسئوليات العرضية اذا كانت بمبالغ كبيرة فان اهمال ذكرها قد يؤثر على حقيقة المركز المالى للوحدة الاقتصادية والذى يظهر من واقع ميزانيتها اذ أن اهمالها يجعل الميزانية مضللة ولا تعطى الصورة الحقيقية التى تعبر بصدق عن المركز المالى، اذ أن عدم ذكر هذه المسئوليات أو الاشارة اليها قد يؤثر تأثيرا سيئا على قدرة الوحدة الاقتصادية بالوفاء بالتزاماتها فى وقت الأزمات.

تاسعاً : الحسابات النظامية :

تعطى الحسابات النظامية بالميزانية بعض المعلومات الاضافية عن المركز المالى للوحدة الاقتصادية والذى لم يثبت فى حسابات النتيجة، وتظهر هذه الحسابات فى جانبى قائمة المركز المالى وبنفس القيمة.

وهذه المعلومات الاضافية والتى تثبت فى الحسابات الختامية قد تكون تنفيذا لأحكام القانون النظامى للوحدة الاقتصادية أو اظهار لعلاقة الوحدة بالغير وقد يكون لذلك تأثير على مركزها المالى.

ومن الحسابات النظامية التى تظهر فى الميزانيات ما يلى :

(١) أسهم تأمين عضوية مجلس الادارة :

وهى الأسهم التى ينص القانون على وجوب امتلاكها بواسطة أعضاء مجلس الادارة وايداعها كضمان لادارتهم.

وظهور هذا البيان بالميزانية يطمئن أصحاب رأس المال الى أن الوحدة الاقتصادية قد نفذت نصوص القانون والذى يتطلب ايداع هذه الأسهم.

وتظهر هذه الاسهم المودعة بالبنك بصفة تأمين بقيمتها الاسمية ضمن الحسابات النظامية فى جانب الاصول تحت عنوان (بنك - اسهم تأمين عضوية مجلس الادارة) وفى جانب الخصوم يظهر حساب آخر بنفس القيمة معنون باسم (أعضاء مجلس الادارة - أسهم تأمين عضوية).

وعلى المراجع بخصوصها أن يتأكد من ايداع هذه الاسهم فعلا بالبنك، ويطلب شهادة من البنك تثبت ذلك الايداع - وترسل اليه الشهادة رأسا على عنوانه بمكتبه.

(٢) خطابات الضمان:

وهى الخطابات الصادرة من البنوك بشأن ضمان تنفيذ عمليات معينة تتعهد بها الوحدة الاقتصادية يحدد فى هذه الخطابات قيمة الضمان ومدته.

وهذه الخطابات تبين لأصحاب رأس المال المسئولية التى تتعرض لها الوحدة الاقتصادية فى حالة عدم قيامها بتنفيذ تعهداتها.

وتظهر قيمة هذه الخطابات المقدمة للوحدة الاقتصادية فى جانب الأصول تحت اسم «خطابات ضمان مقدمة لنا» ويقابلها فى جانب الخصوم اسم «بنك .... خطابات ضمان» وتكون بنفس القيمة.

وموقف المراجع منها يتلخص فى طلب شهادة من البنك بقيمة خطابات الضمان السارية فى تاريخ اعداد الميزانية ومدة صلاحيتها ويجب عليه كذلك التأكد من كفاية

خطاب الضمان المقدم، بأن يرجع الى المستندات والمكاتبات التى تمت بهذا الشأن وعليه كذلك ان يفحص جميع ملابساته والمستندات المتعلقة به وتتبعه فى المدة التالية من حيث الغائه أو تجديده.

(٣) الأعمال المتعاقد عليها :

وهذه تظهر على وجه الخصوص فى منشآت المقاولات، والتى تتعاقد على تنفيذ أعمال معينة يستغرق انجازها وقتا طويلا ولما كان من المهم بالنسبة لمن يطلع على الميزانية أن يتعرف على الأعمال التى تعاقدت المنشأة على القيام بها ولم يتم تنفيذها بعد، فلذلك تظهر هذه الأعمال ضمن الحسابات النظامية.

وعلى المراجع ان يطلع على تلك العقود المبرمة بين الوحدة الاقتصادية والغير للتعرف على قيمة العقود التي لم يتم تنفيذها وجميع الشروط الواردة بها .

(٤) بضائع أو الات متعاقد عليها :

وهذه الحالة تحدث حينما تتعاقد المنشأة على شراء بضائع أو الات ولكن لم يدفع شيئا من قيمتها حتى تاريخ اعداد قائمة المركز المالى.

ويجب فى هذه الحالة ظهور قيمة هذه الالات والبضائع المتعاقد عليها ضمن الحسابات النظامية، حتى يعلم أصحاب رأس المال قيمة ما تعاقدت الوحدة الاقتصادي على استيراده او شرائه.

واذا ما كانت ادارة الوحدة الاقتصادية قد قامت بسداد جزء من قيمة هذا التعاقد فيجب ان يظهر المبلغ المدفوع ضمن عناصر الاصول، وفى هذه الحالة تتضمن الحسابات النظامية المبلغ الباقى الذى لم يسدد من قيمة التعاقد.

وعلى مراجع الحسابات ان يطلع على العقود وان يتأكد من أنها صحيحة وفى سبيل التنفيذ عن طرق تتبعها فى الفترة التالية لاعداد الميزانية.

مراجعة القوائم المالية حسب متطلبات النظام المحاسبى الموحد

تلتزم المنشأة فى نهاية الفترة رالمالية بإعداد القوائم المالية التالية. وذلك بعد مراعاة تطبيق ما تقضى به أحكام النظام المحاسبى الموحد والمعايير المحاسبية وما استقر عليه العرف المحاسبى، كما تلتزم المنشأة بأن ترفق مع القوائم المالية الإيضاحات المتممة لها متضمنة كافة البيانات التى أوجبت المعايير المحاسبية الإفصاح عنها، وتعتبر هذه الإيضاحات جزءاً لا يتجزأ من هذه القوائم وتقرأ معها.

وتتمثل تلك القوائم المالية فيما يلى :

أولاً : القوائم المالية الأساسية :

١ - قائمة المركز المالى.

٢ - قائم الدخل.

٣ - قائمة توزيعات الأرباح المقترحة.

٤ - قائمة التدفقات النقدية.

٥ - قائمة التغير فى حقوق الملكية.

٦ - قائمة الانتاج والقيمة المضافة.

٧ - الإيضاحات والمعلومات المتممة للقوائم المالية.

ثانياً: الحسابات التحليلية:

١ - حساب تكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة.

٢ - حساب المتاجرة.

٣ - حساب الأرباح والخسائر.

كما تلتزم الشركات القابضة بالإضافة إلى إعداد القوائم السابقة بتصوير القوائم المالية المجمعة لشركات المجموعة.

وفيما يلى نماذج القوائم المالية التفصيلية والمنشورة:

قائمة المركز المالى

فى / /

الصافى	مجمع الإهلاك	التكلفة	رقم الايضاح		سنة المقارنة
				الاصول طويلة الأجل	
				أصول ثابتة	
-	-	-		أراضى	
-	-	-		مبانى وإنشاءات ومرافق وطرق	
-	-	-		آلات ومعدات	
-	-	-		وسائل نقل وإنتقال	
-	-	-		عدد وأدوات	
-	-	-		أثاث وتجهيزات مكتبية	
-	-	-		ثروة حيوانية ومائية	
-	-	-			
				مشروعات تحت التنفيذ	
		-		تكوين استثمارى	
		-		إنفاق إستثمارى	
-					
				استثمارات طويلة الأجل	
		-		استثمارات عقارية	
		-		استثمارات فى أسهم فى شركات تابعة / شقيقة	
		-		(القيمة الأسمية ..... جنيه)	
		-		استثمارات فى أسهم فى شركات أخرى	
		-		استثمارات فى سندات	
		-		استثمارات فى وثائق استثمار	
-					
×				بعده	

(تابع) قائمة المركز المالى

فى / /

		رقم الايضاح		سنة المقارنة
-			ما قبله	
			قروض وأرصدة مدينة طويلة الأجل	
	-		قروض لشركات قابضة/ تابعة/ شقيقة	
	-		قروض لجهات أخرى	
-			**أصول غير ملموسة (بالصافى)**	
	-		شهرة	
	-		براءات اختراع/ علامات تجارية/ حقوق أمتياز وتأليف	
	-		تكاليف التطوير	
-			نفقات مرسلة (بالصافى)	
-			نفقات مؤجلة (بالصافى)	
-			مجموع الأصول طويلة الأجل (١)	
-			**الأصول المتداولة**	
			مخزون	
	-		مخزن خامات ومواد ووقود وقطع غيار*	
	-		مخزون إنتاج غير تام (بعد خصم المخصص البالغ قيمته.. جنيه)*	
	-		مخزون إنتاج تام (بعد خصم المخصص البالغ قيمته .. جنيه)*	
	-		مخزون بضائع مشتراة بغرض البيع (بعد خصم المخصص البالغ قيمته .. جنيه)*	
	-		اعتمادات مستندية لشراء سلع وخدمات	
-			**عملاء وأوراق قبض وحسابات مدينة**	
			عملاء (بعد خصم المخصص البالغ قيمته.. جنيه)	
	-		أوراق قبض (بعد خصم المخصص البالغ قيمته ..	
	-		جنيه)	
×			بعده	

(تابع) قائمة المركز المالى

فى / /

سنة المقارنة		رقم الإيضاح		
	ما قبله		-	-
	حسابات مدينة لدى الشركات القابضة/ التابعة/		-	
	الشقيقة		-	
	حسابات مدينة لدى المصالح والهيئات		-	
	إيرادات مستحقة التحصيل		-	
	مصروفات مدفوعة مقدما		-	
	موردون (أرصدة مدينة)		-	
	حسابات مدينة أخرى		-	
				-
	استثمارات وأوراق مالية متداولة (بعد خصم المخصص البالغ قيمته ... جنيه)			-
	نقدية بالبنوك والصندوق			
	ودائع بالبنوك لأجل أو بإخطار سابق		-	
	غطاء خطابات ضمان		-	
	حسابات جارية بالبنوك		-	
	نقدية بالصندوق		-	
	مجموع الأصول المتداولة			-
				-
	الالتزامات المتداولة			
	مخصصات			
	مخصص الضرائب المتنازع عليها		-	
	مخصص المطالبات والمنازعات		-	
	مخصصات أخرى (تذكر تفصيلا)		-	
				-
	بعده			×

(تابع) قائمة المركز المالى

فى / /

سنة المقارنة		رقم الايضاح		
	ما قبله			-
	بنوك دائنة			
	سحب على المكشوف		-	
	تمويل إعتمادات مستندية		-	
	قروض قصيرة الأجل		-	-
	موردون وأوراق دفع وحسابات دائنة			
	موردون		-	
	أوراق دفع		-	
	حسابات دائنة للشركات القابضة / التابعة / الشقيقة		-	
	حسابات دائنة للمصالح والهيئات		-	
	دائنو التوزيعات		-	
	مصروفات مستحقة السداد		-	
	إيرادات محصلة مقدما		-	
	عملاء (أرصدة دائنة)		-	
	أرباح مبيعات تقسيط مؤجلة (تخصص أعوام لاحقة)		-	
	أقساط قروض طويلة الأجل تستحق السداد خلال السنة المالية التالية		-	
	حسابات دائنة أخرى			-
	مجموع الالتزامات المتداولة			(-)
	رأس المال العامل (٢)			-
	إجمالى الاستثمار (١ + ٢) ويتم تمويله على النحو التالى :			-
	حقوق الملكية			
	رأس المال المصدر		-	
	أقساط لم يطلب سدادها		(-)	
	أقساط متأخر سدادها		(+)	
	رأس المال المدفوع			-
	احتياطى:		-	
	احتياطى قانونى		-	×
	احتياطى نظامى			
	بعده			

(تابع) قائمة المركز المالى

فى / /

سنة المقارنة		رقم الإيضاح		
	ما قبله			
	احتياطى رأسمالى		-	
	احتياطيات أخرى (تذكر بالتفصيل)		-	
	أرباح (خسائر) مرحلة		-	
	صافى ربح (خسارة) العام		-	
	(أسهم الخزينة)		(-)	
	مجموع حقوق الملكية (٣)			-
	الالتزامات طويلة الأجل			
	قروض طويلة الأجل من شركات قابضة / تابعة / شقيقة		-	
	قروض طويلة الأجل من البنوك		-	
	قروض طويلة الأجل من جهات أخرى		-	
	سندات		-	
	مجموع الالتزامات طويلة الأجل (٤)			-
	إجمالى تمويل الاستثمار (٣ + ٤)			-

٢ - قائمة الدخل

عن الفترة من / / إلى / /

		رقم الايضاح		سنة المقارنة
			إيرادات النشاط	
	-		صافى مبيعات إنتاج تام	
	-		صافى مبيعات بضائع مشتراه	
	-		أرباح مبيعات تقسيط تخص العام	
	-		خدمة مباعة	
	-		إيرادات تشغيل للغير	
	-		عائد عقود تأجير تمويلى	
	-		إيرادات النشاط الأخرى	
-			**يخصم منها :**	
	-		تكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة	
	-		التكاليف التسويقية (البيع والتوزيع)	
(-)			تكلفة إيرادات النشاط	
			يضاف إليها :	
-			منح وإعانات	
-			مجمل الربح (الخسارة)	
			يضاف إليه :	
			إيرادات الاستثمارات	
	-		إيرادات استثمارات مالية من شركات قابضة / شقيقة	
	-		إيرادات استثمارات مالية أخرى	
-			**إيرادات وأرباح أخرى**	
	-		مخصصات انتفى الغرض منها (بخلاف مخصصات هبوط أسعار المخزون)	
	-		ديون سبق إعدامها	
	-		أرباح بيع أوراق مالية	
-				
×			بعده	

(تابع) قائمة الدخل

عن الفترة من / / إلى / /

		رقم الايضاح		سنة المقارنة
-			ما قبله	
			يخصم منه :	
			المصروفات الإدارية	
	-		رواتب مقطوعة وبدلات حضور وانتقال أعضاء مجلس الإدارة	
	-		مصروفات إدارية أخرى	
(-)			**أعباء وخسائر**	
	-		مخصصات (بخلاف الإهلاك ومخصصات هبوط أسعار المخزون)	
	-		ديون معدومة	
	-		خسائر بيع أوراق مالية	
	-		أعباء وخسائر متنوعة	
(-)				
-			صافى أرباح (خسائر) النشاط «قبل مصروفات التمويل والفوائد الدائنة»	
-			مصروفات تمويلية	
-			فوائد دائنة	
			صافى أرباح (خسائر) النشاط	
			يضاف إليه (يخصم منه) :	
	-		أرباح (خسائر) فروق عملة	
	-		إيرادات (مصروفات) سنوات سابقة	
	-		أرباح (خسائر) رأسمالية	
	-		إيرادات وأرباح (خسائر) غير عادية	
-			صافى الربح (الخسارة) قبل ضرائب الدخل	
(-)			ضرائب الدخل	
-			صافى الربح (الخسارة)	

٣ - قائمة توزيعات الزرباح (المقترحة)

عن الفترة المالية المنتهية فى / /

		رقم الايضاح		سنة المقارنة
	-		صافى الربح (الخسارة)	
	-		الأرباح (الخسائر) المرحلة من العام السابق	
	-		احتياطات محولة (تذكر تفصيلاً)	
-			الأرباح القابلة للتوزيع	
			ويتم توزيعها على النحو التالى :	
			احتياطيات:	
	-		احتياطى قانونى	
	-		احتياطى نظامى (يذكر تفصيلاً)	
	-		احتياطى رأسمالى (إن وجد)	
	-		احتياطيات أخرى (تذكر تفصيلاً)	
			أرباح موزعة:	
	-		توزيعات للمساهمين (بواقع .. للسهم)	
	-		توزيعات للعاملين	
	-		مكافأة أعضاء مجلس الادارة	
	-		توزيعات أخرى (تذكر تفصيلاً)	
-			أرباح مرحلة للعام التالى	
×				

٤ - قائمة التدفقات النقدية

عن الفترة من / / إلى / /

	رقم الايضاح			سنة المقارنة
التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل*:				
صافى الربح (الخسارة)			–	
تسوية البنود غير العادية				
الإهلاك والاستهلاك		–		
مخصصات		–		
مخصصات انتفى الغرض منها		(–)		
خسائر (أرباح) تقييم العملات الأجنبية		–		
تسوية البنود التى تؤثر على صافى الربح (الخسارة) ولا تدخل ضمن التدفقات من أنشطة التشغيل:				
خسائر (أرباح) بيع الأصول الثابتة		–		
خسائر (أرباح) بيع الاستثمارات المالية		–		
تسوية التغيرات فى أرصدة المخزون والحسابات المدينة والدائنة :				
النقص (الزيادة) فى المخزون		–		
النقص (الزيادة) فى الموردين وأوراق الدفع ودائنى التشغيل		–		
إجمالى التسويات		–		
صافى التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل (١)			–	
التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار			–	
مدفوعات لاقتناء أصول ثابتة (مشرعات تحت التنفيذ)		(–)		
متحصلات من بيع أصول ثابتة		–		
مدفوعات لشراء استثمارات مالية		(–)		
متحصلات من بيع استثمارات مالية		–		
مدفوعات قروض طويلة الأجل		(–)		
متحصلات من قروض طويلة الأجل		–		
مدفوعات لاقتناء أصول أخرى طويلة الأجل		(–)		
			–	

(*) يجوز اتباع الطريقة المباشرة فى عرض التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل، وفقا لما يقضى به المعيار المحاسبى الخاص بقائمة التدفقات النقدية.

(تابع) قائمة التدفقات النقدية

عن الفترة من / / إلى / /

	رقم الايضاح			سنة المقارنة
متحصلات من بيع أصول أخرى طويلة الأجل		-		
صافى التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار (٢)			-	
التدفقات النقدية من أنشطة التمويل				
متحصلات من إصدار أسهم رأس المال (أسهم نقدية)		-		
متحصلات من قروض طويلة الأجل		-		
مدفوعات لسداد قروض طويلة الأجل		(-)		
متحصلات من إصدار سندات		-		
مدفوعات لسداد سندات		(-)		
مدفوعات لسداد التزامات عقود التأجير التمويلى		(-)		
متحصلات من قروض قصيرة الأجل		-		
مدفوعات لسداد قروض قصيرة الأجل		(-)		
متحصلات من سحب على المكشوف		-		
مدفوعات لسداد السحب على المكشوف		(-)		
مدفوعات لشراء الشركة جانبا من أسهمها (أسهم الخزينة)		(-)		
متحصلات من إعادة بيع الشركة لأسهمها المشتراه		-		
توزيعات أرباح مدفوعة		(-)		
صافى التدفقات النقدية من أنشطة التمويل(٣)			-	
التغير فى حركة النقدية خلال الفترة المالية (١+٢+٣)			-	
رصيد النقدية وما فى حكمها أول الفترة المالية			-	
رصيد النقدية وما فى حكمها آخر الفترة المالية			-	

٥ - قائمة التغير فى حقوق الملكية
عن الفترة المنتهية فى / /

	رقم الايضاح	رصيد أول المدة	الزيادة	النقص	رصيد آخر المدة
رأس المال المصدر		–	–	(–)	–
أقساط لم يطلب سدادها		(–)	(–)	(–)	(–)
أقساط متأخر سدادها		(–)	(–)	(–)	(–)
رأس المال المدفوع		–	–	(–)	–
الاحتياطيات					
احتياطى قانونى		–	–	(–)	–
احتياطى نظامى		–	–	(–)	–
احتياطى رأسمالى		–	–	(–)	–
احتياطيات أخرى (تذكر تفصيلا)		–	–	(–)	–
		–	–	(–)	–
أرباح (خسائر) مرحلة		–	–	–	–
صافى ربح (خسارة) العام					–
(أسهم الخزينة)		(–)	(–)	(–)	(–)
		×	×	×	×

٦ - قائمة الإنتاج والقيمة المضافة
عن الفترة المالية المنتهية فى / /

سنة المقارنة		رقم الايضاح		
	إيرادات النشاط			
	اجمالى مبيعات إنتاج تام		-	
	إجمالى مبيعات بضائع مشتراه		-	
	خدمات مباعة		-	
	إيرادات تشغيل للغير		-	
	عائد عقود تأجير تمويلى		-	
	إيرادات النشاط الأخرى		-	
	يضاف إليها			-
	مشغولات داخلية[1] (بسعر السوق)		-	
	مخلفات الإنتاج (بصافى قيمتها البيعية)		-	
	التغير فى المخزون بسعر البيع (آخر المدة - أول المدة)			
	تغير مخزون إنتاج غيرتام		-	
	تغير مخزون إنتاج تام		-	
	تغير مخزون بضائع مشتراه بغرض البيع		-	
	يخصم منها :			-
	مشتريات بضائع بغرض البيع		-	(-)
	الإنتاج الاجمالى بسعر السوق			-
	يخصم منه :			
	الإهلاك والاستهلاك			(-)
	الإنتاج الصافى بسعر السوق			-

(١) تتمثل فيما تنتجه المنشأة داخليا من الأصول الثابتة أو من قطع الغيار والمهمات ومواد التعبئة والتغليف لاستخدامه ذاتياً.

(تابع) قائمة الإنتاج والقيمة المضافة

عن الفترة المالية المنتهية فى / /

سنة المقارنة		رقم الايضاح		
	الإنتاج الإجمالى بسعر السوق			
	يخصم منه:			
	ضرائب ورسوم سلعية			
	رسوم جمركية		-	
	رسوم إنتاج		-	
	حصيلة خزانة		-	
	ضريبة مبيعات		-	
	ضرائب ورسوم أخرى (غير مباشرة على النشاط)		-	
	يضاف إليه :			(-)
	إعانات إنتاج وتصدير			-
	الإنتاج الاجمالى بتكلفة عوامل الإنتاج			-
	يخصم منه :			
	تكلفة السلع والخدمات الوسيطة[1] بدون ضرائب			(-)
	ورسوم الشراء)			-
	القيمة المضافة الاجمالية			
	يخصم منها :			
	الإهلاك والاستهلاك			(-)
	القيمة المضافة الصافية			-

(١) تتمثل فى تكلفة المستخدم من الخامات والمواد وقطع الغيار، وتكلفة الخدمات المقدمة من الغير

(تابع) قائمة الإنتاج والقيمة المضافة

عن الفترة المالية المنتهية فى / /

		رقم الإيضاح		سنة المقارنة
			توزيعات القيمة المضافة (عوائد عوامل الإنتاج)	
			١ - الأجور	
	-		أجور نقدية	
	-		مزايا عينية	
	-		تأمينات إجتماعية	
-				
			٢ - إيجار العقارات (أراضى ومبانى)	
	-		إيجار فعلى	
	-		فرق الإيجار (١)	
-				
			٣ - الفوائد	
	-		فوائد فعلية	
	-		فرق الفوائد المحسوبة (٢)	
-				
-			**٤ - ريع الإنتاج (٣)**	

(١) يتمثل فى الفرق بين القيمة الإيجارية العقارية للمبانى والانشاءات التى تمتلكها المنشأة كما لو كانت مؤجرة من الغير وقيمة إهلاك المبانى والإنشاءات التى تحسبها المنشأة.

(٢) تتمثل فى الفرق بين الفائدة على المال المستثمر وفقا لسعر الخصم المحدد بمعرفة البنك المركزى فى تاريخ إعداد القوائم المالية (فىنهاية الفترة المالية) وقيمة الفوائد المستحقة السداد نظير اقتراض أموال الغير الداخلة ضمن عناصر المال المستثمر، ويراعى عند حساب الفائدة على المال المستثمر استبعاد تكلفة المبانى والإنشاءات التى تمتلكها المنشأة من المال المستثمر لعدم تكرار حساب فوائد على هذه المبانى والإنشاءات والتى قدر لها إيجار محسوب

(٣) متمم حسابى.

٧ - الإيضاحات المتممة للقوائم المالية

١ - نبذة عن الشركة :

اسم الشركة وجنسيتها وموطن تأسسها وشكلها القانونى

شرح مختصر لطبيعة نشاط الشركة

٢ - السياسات المحاسبية :

ترجمة العملات الأجنبية:

يجب الإفصاح عن العملة المستخدمة فى إثبات المعاملات بالدفاتر مع الإفصاح عن السياسة المتبعة فى إثبات المعاملات التى تتم بالعملات الأجنبية وكيفية معالجة فروق العملة الناتجة عن تغير أسعار الصرف بين تاريخ المعاملة وتاريخ التسوية وكذلك الفروق الناتجة عن إعادة تقييم البنود ذات الطبيعة النقدية فى نهاية الفترة المالية.

إثبات الأصول الثابتة وإهلاكاتها:

يتم الإفصاح عن السياسة المتبعة فى إثبات الأصول الثابتة

الطريقة المستخدمة فى حساب الإهلاك

العمر الانتاجى المقدر للمجموعات الرئيسية للأصول الثابتة الموضحة بالقوائم المالية أو معدل الإهلاك

تسعير وتقييم المخزون:

يجب الإفصاح عن السياسة المتبعة فى تسعير وتقييم كل من عناصر المخزون المختلفة، بما فى ذلك الأساس المتبع عند تخفيض قيمة المخزون إلى صافى قيمته البيعية (تجميعى، مجموعات متجانسة، كل بند على حدة).

معالجة تكاليف البحوث والتطوير:

يتم الإفصاح عن السياسة المحاسبية المطبقة بالنسبة لتكاليف البحوث والتطوير مع إيضاح تكاليف البحوث والتطوير المحملة كمصروف وتكاليف التطوير المرسلة خلال الفترة المالية، ويجب الإفصاح ايضاً عن الطريقة المتبعة فى استهلاك تكاليف التطوير فى حالة رسملتها.

معالجة تكلفة الاقتراض :

يتم الإفصاح عن السياسة المتبعة فى معالجة تكاليف الاقتراض المتعلقة باقتناء الأصول الثابتة، والاستثمارات العقارية وبنود المخزون التى يتطلب تجهيزها لتكون فى صورة قابلة للبيع فترة زمنية طويلة، والشروط الواجب توافرها لرسملة تلك التكاليف، مع الإفصاح عن تكلفة الاقتراض التى يتم رسملتها خلال الفترة المالية.

تقييم الاستثمارات:

يتم الإفصاح عن السياسات المتبعة بالنسبة لما يلى :

(أ) الاستثمارات المالية :

- أساس تحديد القيمة التى تدرج أو تظهر بها بالقوائم المالية (التكلفة / سعر السوق).
- كيفية معالجة الفروق بين القيمة بالدفاتر والقيمة السوقية للاستثمارات سواء كانت متداولة أو استثمارات طويلة الأجل.
- أساس تحديد القيمة السوقية بالنسبة للاستثمارات غير المسجلة بالبورصة.
- أساس تحديد القيمة الدفترية للاستثمارات المتداولة (تجميعى، مجموعات متجانسة، كل بند على حدة).

(ب) الاستثمارات العقارية:

- أساس تحديد القيمة التى تدرج أو تظهر بها بالقوائم المالية.

(جـ) طريقة المحاسبة عن الاستثمارات فى الشركات التابعة فى القوائم المالية المستقلة للشركة القابضة.

- معالجة عقود المقاولات :

يجب الإفصاح عن السياسة المتبعة فى المحاسبة عن عقود المقاولات، والطريقة المستخدمة لتحديد إيرادات العقود.

- معالجة المنح والمساعدات :

يجب الإفصاح عن السياسة المحاسبية المتبعة فى إثبات المنح والمساعدات بما فى ذلك أسلوب عرضها فى القوائم المالية، وكذلك الشروط والالتزامات التى لم تتمكن المنشأة من الوفاء بها.

- التغيرات فى السياسات المحاسبية:

يجب الإفصاح عن التغيرات فى السياسات المحاسبية (إن وجدت) وأثر تلك التغيرات وأسبابها.

٣ - بيانات تفصيلية لعناصر القوائم المالية :

(أ) الأصول طويلة الأجل :

الأصول الثابتة:

- بيان حركة الأصول الثابتة بأنواعها الرئيسية وحركة مجمع الاهلاك خلال الفترة الملية.

المشروعات تحت التنفيذ:

- بيان حركة المشروعات تحت التنفيذ خلال الفترة المالية.

الاستثمارات طويلة الأجل:

- بيان تحليلى للاستثمارات طويلة الأجل فى أسهم سواء المسجلة أو غير المسجلة بالبورصة يوضح حركة هذه الاستثمارات والقيمة السوقية للمدرج منها فى البورصة.
- بيان تحليلى للاستثمارات فى سندات يوضح القيمة الاسمية للسندات، والرصيد المتبقى من خصم أوعلاوة الإصدار، دون إهلاك أو تسوية فى تاريخ إعداد القوائم المالية، وسعر الفائدة، وشروط سداد السندات، وكذلك ما يستحق تحصيله منها خلال السنة المالية التالية.
- بيان تحليلى للاستثمارات العقارية يوضح حركة هذه الاستثمارات خلال الفترة المالية مع إيضاح القيمة السوقية لها.

قروض طويلة الأجل (للغير):

- بيان تحليلى للقروض طويلة الأجل الممنوحة للغير، والضمانات المتعلقة بها، وسعر الفائدة، وشروط السداد، وكذلك ما يستحق تحصيله منها خلال السنة المالية التالية.

الأرصدة المدينة طويلة الأجل:

- بيان تحليلى للأرصدة المدينة طويلة الأجل يوضح حركة هذه الأرصدة وكذلك ما يستحق تحصيله منها خلال السنة المالية التالية .

الأصول غير الملموسة:

- بيان تحليلى للأصول غير الملموسة يوضح حركة هذه الأصول والمدة المقدرة لاستهلاك هذه الأصول.

(ب) حقوق الملكية :

- بيان رأس المال المصرح به .
- بيان تفصيلى يوضح حركة رأس المال المصدر، وعدد الاسهم المصدرة والقيمة الاسمية والأقساط التى لم تسدد بعد من رأس المال والأقساط المتأخر سدادها وذلك بالنسبة لكل نوع من أنواع الأسهم.
- بيان الحقوق والامتيازات والقيود على توزيعات الأرباح واسترداد رأس المال (إن وجدت).
- بيان التوزيعات المتأخرة للأسهم الممتازة (إن وجدت).

(جـ) الالتزامات طويلة الأجل:

القروض طويلة الأجل:

- بيان تحليلى للقروض طويلة الأجل يوضح حركة هذه القروض وكذلك الضمانات المتعلقة بها وأية قيود على أصول المنشأة (رهن) وسعر الفائدة، وشروط السداد، وأيضاً ما يستحق سداده من القروض طويلة الأجل خلال السنة المالية التالية.

السندات:

- بيان تحليلى للسندات يوضح القيمة الاسمية، والرصيد المتبقى من خصم أو علاوة الإصدار دون إهلاك أو تسوية فى تاريخ إعداد القوائم المالية، وسعر الفائدة، وشروط السداد لهذه السندات ومدى إمكانية تحويلها إلى مساهمات، وكذلك ما يستحق سداده من هذه السندات خلال السنة المالية التالية.

الالتزامات الاخرى طويلة الأجل:

- بيان تحليلى للالتزامات الاخرى طويلة الأجل يوضح قيمتها وما يستحق سداده منها خلال السنة المالية التالية .

(د) الالتزامات المتداولة:

- بيان تحليلى للالتزامات المتداولة يوضح القروض قصيرة الأجل المستحقة للبنوك والسحب على المكشوف وغيرها من التسهيلات البنكية والأرصدة المستحقة للموردين وأوراق الدفع والبنود الهامة من الالتزامات المتداولة الأخرى.

(هـ) المخصصات:

- بيان تحليلى لأهم المخصصات يوضح رصيد كل من هذه المخصصات فى أول الفترة المالية والمستخدم منها خلال الفترة المالية وأرصدتها فى نهاية الفترة المالية.

عناصر أخرى بالقوائم المالية:

- بيان تحليلى لأية بنود أو أرقام هامة أخرى بالقوائم المالية.
- بيان الشركات التابعة والشركات الشقيقة ونسبة المساهمة فى كل منها .
- المعاملات مع الأطراف ذوى العلاقة (شركات قابضة - تابعة - شقيقة - أعضاء مجلس الإدارة.. إلخ).

يجب الإفصاح عن طبيعة وقيمة المعاملة مع هذه الاطراف وكيفية تحديد هذه القيمة اذا اختلفت عن الاسلوب العادى لتعاملات الشركة مع الاطراف الأخرى.

- بيان الموقف الضريبى للشركة.

- بيان ربحية السهم.

- الإفصاح عن مخاطر الأدوات المالية (العملات الأجنبية - الفوائد - الائتمان).

-الارتباطات الرأسمالية:

يتم ذكر المبالغ المتعاقد عليها وغير المسجلة بالدفاتر.

-الالتزامات الاحتمالية:

يتم الإفصاح عن طبيعة ومبلغ الالتزام المحتمل.

٥ - الاحداث التالية لتاريخ الميزانية:

يتم الإفصاح عن طبيعة تلك الأحداث التى لا تتطلب تعديل للأرقام المدرجة بالقوائم المالية إذا كات هامة، مع تقدير الأثر المالى لها أو ذكر عدم إمكانية تقديره.

ثانياً: الحسابات التحليلية:

وتشمل :

١ - حـ / تكلفة انتاج أو شراء الوحدات المباعة

٢ - حـ / المتاجرة

٣ - حـ / الأرباح والخسائر.

١ - حساب تكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة(١)

عن الفترة المالية من / / إلى / /

		البيان	الدليل المحاسبي	سنة المقارنة			البيان	الدليل المحاسبي	سنة المقارنة
		تكاليف الانتاج	٣٦		-		مخزون إنتاج غير تام آخر الفترة(٣)	١٦٢	
	-	خامات ومواد ووقود وقطع غيار	٣٦١						
	-	أجور	٣٦٢		-		مخزون إنتاج تام آخر الفترة (٢)	١٦٣	
		تكاليف أخرى:	٣٦٣						
	-	خدمات مشتراه	٣٦٣١		-		مخزون بضائع مشتراه بغرض البيع آخر الفترة(٢)	١٦٤	
	-	الإهلاك والاستهلاك	٣٦٣٢						
	-	فوائد	٣٦٣٣						
	-	ايجار عقارات (أراضى ومبانى)	٣٦٣٤		-		تكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة (مرحل لحساب المتاجرة)		
	-	ضرائب عقارية	٣٦٣٥						
	-	ضرائب غير مباشرة على النشاط	٣٦٣٦						
-		مخزون إنتاج غير تام أول الفترة	١٦٢						
-		مخزون إنتاج تام أول الفترة	١٦٣						
-		مخزون بضائع مشتراه بغرض البيع أول الفترة	١٦٤						
-		مشتريات بضائع بغرض البيع	٣٤						

(١) طبقا لأسلوب الجرد الدفترى الدورى للمخزون، أما فى حالة إتباع اسلوب الجرد الدفترى المستمر فيظهر فى الجانب المدين من هذا الحساب كل من تكلفة إنتاج الوحدات المباعة (مستخرج من حساب مخزون إنتاج تام)، وتكلفة شراء الوحدات المباعة (مستخرج من حساب مخزون بضائع مشتراه بغرض البيع)، ولا مجال لظهور حسابى مشتريات بضائع بغرض البيع، وتكاليف الإنتاج، وحسابات المخزون أول وآخر الفترة.

(٢) يشمل المخزون لدى الغير فى آخر الفترة المالية.

(*) يراعى أن يقفل فى هذا الحساب مخصصات هبوط أسعار المخزون التى تم تحميلها على الفترة المالية، كما يراعى معالجة أى رد لقيمة المخصصات التى انتفى الغرض منها كتخفيض لتكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة.

٢ - حساب المتاجرة

عن الفترة المالية من / / إلى / /

		البيان	الدليل المحاسبي	سنة المقارنة
		تكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة (منقول)		
		التكاليف التسويقية	٣٧	
	-	مواد ووقود وقطع غيار	٣٧١	
	-	أجور	٣٧٢	
	-	تكاليف أخرى	٣٧٣	
	-	خدمات مشتراه	٣٧٣١	
	-	الاهلاك والاستهلاك	٣٧٣٢	
	-	إيجار عقارات (أراضى ومبانى)	٣٧٣٤	
	-	ضرائب عقارية	٣٧٣٦	
	-	ضرائب غير مباشرة على النشاط	٣٧٣٦	
	-	هدايا وعينات	٣٧٣٧	
	-	تكاليف إنتاج تام/ بضائع مشتراه	٣٧٣٨	
-		تكلفة إيرادات النشاط		
-		مجمل الربح		
×				

		البيان	الدليل المحاسبي	سنة المقارنة
		إيرادات النشاط	٤١	
	-	إجمالى مبيعات إنتاج تام :	٤١١	
	(-)	مردودات داخلة من مبيعات سنوات سابقة	٤١١١	
	(-)	- مرتجعات مبيعات	٤١١٢	
	(-)	خصم مسموح به	٤١١٣	
	(-)	مسموحات مبيعات	٤١١٤	
	-	صافى مبيعات إنتاج تام		
	-	إجمالى مبيعات بضائع مشتراه:	٤١٢	
	(-)	مردودات داخلة من مبيعات سنوات سابقة	٤١٢١	
	(-)	- مرتجعات مبيعات	٤١٢٢	
	(-)	خصم مسموح به	٤١٢٣	
	(-)	مسموحات مبيعات	٤١٢٤	
	-	صافى مبيعات بضائع مشتراه		
	-	أرباح بيعات تقسيط تخص العام	٤١٣	
	-	خدمات مباع	٤١٤	
	-	إيرادات تشغيل للغير	٤١٥	
	-	عائد عقود تأجير تمويلى	٤١٦	
-	-	ايرادات النشاط الأخرى	٤١٧	
-		**منح وإعانات**	٤٢	
-		مجمل الخسارة		
×				

٣ - حساب الأرباح والخسائر

عن الفترة المالية من / / إلى / /

		البيان	الدليل المحاسبي	سنة المقارنة
-		مجمل الخسارة (رصيد مرحل من حساب المتاجرة)		
		المصروفات الإدارية والتمويلية	٣٨	
		مواد ووقود وقطع غيار	٣٨١	
	-	أجور	٣٨٢	
	-	مصروفات أخرى :	٣٨٣	
	-	خدمات مشتراه	٣٨٣١	
	-	الإهلاك والاستهلاك	٣٨٣٢	
	-	فوائد	٣٨٣٣	
	-	إيجار عقارات (أراضى ومبانى)	٣٨٣٤	
	-	ضرائب عقارية	٣٨٣٥	
	-	ضرائب غير مباشرة على النشاط	٣٨٣٦	
-		**أعباء وخسائر**	٣٥	
	-	مخصصات (بخلاف الاهلاك ومخصصات هبوط اسعار المخزون)	٣٥١	
	-	ديون معدومة	٣٥٢	
	-	خسائر بيع أوراق مالية	٣٥٣	
	-	أعباء وخسائر متنوعة	٣٥٤	
-				
-		صافى أرباح النشاط*(رصيد منقول)		
×		بعده		

		البيان	الدليل المحاسبي	سنة المقارنة
-		مجمل الربح (رصيد مرحل من حساب المتاجرة)		
		إيرادات الاستثمارات وفوائد	٤٣	
	-	ايرادات استثمارات مالية من شركات قابضة	٤٣١	
	-	إيرادات استثمارات مالية من شركات شقيقة	٤٣٢	
	-	إيرادات استثمارات مالية أخرى	٤٣٣	
	-	فوائد قروض لشركات قابضة/ تابعه / شقيقة	٤٣٤	
	-	فوائد دائنة أخرى	٤٣٥	
-				
		إيرادات وأرباح أخرى	٤٤	
	-	مخصصات انتفى الغرض منها	٤٤١	
	-	ديون سبق إعدامها	٤٤٢	
	-	أرباح بيع أوراق مالية	٤٤٣	
	-	إيرادات وأرباح متنوعة	٤٤٤	
-				
-		صافى خسائر النشاط (رصيد منقول)		
×		بعده		

(تابع) حساب الأرباح والخسائر

عن الفترة المالية من / / إلى / /

			الدليل المحاسبي	سنة المقارنة
–		صافى خسائر النشاط (رصيد منقول)		
	–	خسائر فروق عملة	٣٥٥	
	–	مصروفات سنوات سابقة	٣٥٦	
	–	خسائر رأسمالية	٣٥٧	
	–	خسائر غير عادية	٣٥٨	
	–	صافى الربح (قبل خصم ضرائب الدخل)		
	–	ضرائب الدخل	٣٥٩	
–				
–		صافى الربح		
×	×			

			الدليل المحاسبي	سنة المقارنة
–		صافى أرباح النشاط (رصيد منقول)		
	–	أرباح فروق عملة	٤٤٥	
	–	إيرادات سنوات سابقة	٤٤٦	
	–	أرباح رأسمالية	٤٤٧	
	–	ايرادات وأرباح غير عادية	٤٤٨	
–				
–		صافى الخسارة		
×	×			

حساب توزيع الأرباح

عن الفترة المالية من / / إلى / /

		البيان	الدليل المحاسبى	سنة المقارنة
	-	**احتياطيات**	٢٢	
	-	احتياطى قانونى	٢٢١	
	-	احتياطى نظامى (يذكر تفصيلا)	٢٢٢	
	-	احتياطى رأسمالى (إن وجد)	٢٢٣	
-	-	احتياطيات أخرى (تذكر تفصيلا)	٢٢٤	
		أرباح موزعة		
	-	توزيعات للمساهمين (بواقع .. للسهم)	٢٨٥	
	-	توزيعات للعاملين	٢٨٥	
	-	مكافأة أعضاء مجلس الإدارة	٢٨٥	
-	-	توزيعات أخرى (تذكر تفصيلاً)	٢٨٥	
-		أرباح مرحلة للعام التالى	٢٣	
-				

		البيان	الدليل المحاسبى	سنة المقارنة
	-	صافى الربح (مرحل من حساب الأرباح والخسائر)		
	-	أرباح (أو خسائر) مرحلة من العام السابق		
	-	احتياطيات محولة (تذكر تفصيلا)		
	-			

تطبيقات على الباب الخامس

السؤال الأول: عن التحقق من أرصدة العملاء

ظهرت الأرصدة الآتية بميزانية احدى الشركات

٥٥٠٠٠	عملاء
٥٠٠٠	- مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها
٥٠٠٠٠	

فإذا علمت أن تفاصيل حسابات استاذ العملاء كانت كما يلى:

حسابات مدينة	٦٠٠٠٠٠
حسابات دائنة شاذة	٥٠٠٠٠
اجمالى العملاء	٥٥٠٠٠

المطلوب:

١ - أن تبين كيف تتحقق لغرض المراجعة من كل بند من البنود الظاهرة بالميزانية العمومية.

٢ - أن تنتقد الطريقة التى عرضت بها البنود السابقة فى الميزانية العمومية إن كان هناك مجالا للنقد.

السؤال الثانى:

عند التحدد من أرصدة حسابات العملاء، تعتبر المصادقات قرينة كافية للتحقق من هذا الأصل، ناقش هذه العبارة. من حيث أنواع المصادقات التى يمكن للمراجع استخدامها - الشروط الواجب توافرها فى المصادقات حتى يمكن للمراجع الاعتماد عليها.

السؤال الثالث:

وضح موقفك كمراجع تجاه ما يلى :

١ - قامت الشركة بعدم احتساب مخصص اهلاك المبانى على أساس ان القيمة الدترية تساوى صفرا.

٢ - تقوم الشركة بحساب قسط الاهلاك على أساس القيمة السوقية لها نظرا للارتفاع المستمر فى أسعارها.

٣ - اشترت الشركة آلات من الولايات المتحدة الأمريكية وحملتها بقيمة الاعتماد المستندى الخاص بشراؤها، وقد حملت عمولة ومصاريف البنك عن هذا الاعتمادعلى حساب المصروفات العمومية على أساس أنها لم تعمل بعد.

السؤال الرابع:

بصفتك مراجعا خارجيا لحسابات احدى الشركات المساهمة الصناعية، وعند فحصك للحسابات تمهيدا لاعداد التقرير وجدت ما يلى:

١ - تكاليف حملة اعلانية لترويج المنتجات الجديدة للشركة والتى بلغت ٤٠٫٠٠٠ ج ويرى مجلس الادارة تحميلها بالكامل لأرباح هذا العام.

٢ - قومت الشركة البضاعة التامة بالتكلفة الكلية بينما اعتادت فى السنوات السابقة تقويمها على أســـاس التكلفة المباشرة مما نتج عنه زيادة فى الأرباح قدرها ٧٠٫٠٠٠ جنيه.

٣ - ان الالات قد اهلكت دفتريا بالكامل فيما عدا مبلغ جنيه واحد للتذكرة وان الالات لا زالت تعمل فى الانتاج.

٤ - أنه يجب حجز ١٠٪ من الأرباح الصافية القابلة للتوزيع لتكوين احتياطى تدعيم نظرا للارتفاع المستمر فى الأسعار.

٥ - أنه يراد إظهار رصيد واحد لحساب البنوك بالرغم من ان هناك رصيد للحساب الجارى فى بنك مصر الدولى ورصيدنا للحساب الجارى بنك القاهرة.

السؤال الخامس:

عند قيامك بفحص القوائم المالية لاحدى الشركات وجدت زيادة كبيرة فى قيمة

اهلاك الاصول الثابتة هذا العام وبالرجوع الى دفاتر ومستندات الشركة تبين لك ان الشركة قد قامت بشراء الات جديدة هذا العام وانها تتبع طريقة القسط الثابت فى إحتساب اقساط الاهلاك لأصولها القديمة إلا أنها قامت باحتساب اقساط اهلاك للآلات الجديدة المشتراه على أساس القسط المتناقص .

المطلوب:

بصفتك مراقبا للحسابات، هل يؤثر ذلك على معيار الثبات في تطبيق القواعد المحاسبية المتعارف عليها ويتطلب منك ذلك الأمر التحفظ فى التقرير الذى تعده بنتائج الفحص.

السؤال السادس:

هل توافق أو لا توافق على العبارات التالية مع ابداء السبب بإختصار:

١ - من القواعد الأساسية للرقابة الداخليةمسئولية الموظفين عن الاصول التى فى عهدتهم وتسجيل بياناتها فى السجلات.

٢ - يتأثر تقدير مدى كفاية القرينة بدرجة الخطر المصاحبة للعنصر محل الدراسة.

٣ - تعتبر المستندات الداخلية (تعد من داخل المنشأة) باستمرار من أضعف القرائن التى يتحصل عليها العميل.

السؤال السابع:

إختار الإجابة الصحيحة عن كل مما يلى مع بيان سبب أو أسباب إختيارك لها فيما لا يزيدعن ثلاثة أسطر:

١ - تقضى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بتقييم مخزون آخر المدة بـ

أ - التكلفة التاريخية　　　ب - التكلفة أو السوق أيهما أقل

جـ - التكلفة الجارية　　　د - لا شئ مما سبق

٢ - عندما تقوم ادارة الوحدة الاقتصادية بتغيير طريقة تسعير المواد المنصرفة من المخازن

من طريقة الوارد اولا أو صادر أولا الى طريقة الوارد أخيرا صادر أولا على مراجع الحسابات:

أ - الموافقة على التغيير.

ب - عدم الموافقة على هذا التغيير.

جـ - ان يتأكد من أن الادارة قد اتبعت ما يجب اتباعه من الافصاح عن هذا التغيير وأثره على نتيجة الأعمال والمركز المالى.

د - لا شئ مما سبق.

السؤال الثامن:

مسئولية مراجع الحسابات بالنسبةللمخزون هى :

- التأكد من أن الطرق التى إختارتها الوحدة الاقتصادية لتقييم عناصر المخزون تلقى قبولا عاما فى مهنة المحاسبة والمراجعة.
- التأكد من تطبيق هذه الطرق تطبيقا سليما.
- التأكد من تطبيق نفس الطرق فى السنة أو السنوات المالية السابقة.
- كل ما سبق.

السؤال التاسع:

يحصل مراجع الحسابات على خطاب من الادارة بصحة مخزون أخر المدة من حيث الكمية والتكلفة بهدف:

أ - تخفيض نطاق المراجعة والفحص بالنسبة للمخزون.

ب - التأكد من صحة تقييم المخزون.

جـ - اخطار الادارة بان المسئولية الاولى فيما يتعلق بهذا العنصر تقع عليهم.

د - لا شئ مما سبق.

السؤال العاشر:

إختار الإجابة الصحيحة لكل مما يلى مع بيان سبب أو أسباب إختيارك فيما لا يزيد عن ثلاثة أسطر.

١ - تقضى المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما

أ - تقويم الاستثمارات المالية بالتكلفة التاريخية.

ب - عمل مخصص هبوط أسعار أوراق مالية عندما تقل القيمة السوقية للاستثمارات عن تكلفتها التاريخية.

ج - عمل مخصص هبوط أسعار أوراق مالية عندما تقل التكلفة التاريخية للاستثمارات عن قيمتها السوقية.

د - لا شئ مما سبق.

٢ - لا يلجأ المراجع الى استخدام نظام المصادقات فى إحدى الحالات التالية :

أ - إذا كانت الوحدة الاقتصادية متأكدة من صحة الأرصدة.

ب - إذا كان لدى الوحدة الاقتصادية قسم للائتمان.

جـ - إذا كان لدى الوحدة الاقتصادية قسم للشئون القانونية.

د - لا شئ مما سبق.

السؤال الحادى عشر:

أحد إجراءات التحقق من وجود الاصل الثابت هو الملاحظة وتوجد طرق أخرى أكثر فعالية فى بعض الحالات.

اشرح طرق تجميع قرائن عن وجود كل من الاصول التالية بخلاف استخدام طريقة الملاحظة:

أ - بئر بترول منتج   ب - مبنى سكنى

ج - سيارة   د - منجم مستأجر.

السؤال الثانى عشر:

ضع علامة صح أوخطأ أمام العبارات التالية مع التعليل:

١ - يقوم المراجع بإعداد مذكرة التسوية لمطابقة نتيجة الجرد الفعلى للخزينة مع الرصيد الدفترى.

٢ - عند مراجعة المدفوعات النقدية بشيكات ينبغى على المراجع التحقق من وجود توقعين على الشيك.

٣ - عند مراجعة مدفوعات الاجور يجب على المراجع التحقق من الوجود الفعلى للاسماء الواردة لكشوف الاجور والمرتبات.

٤ - عند مراجعة حساب قسط الاهلاك وفقا للنظام المحاسبى الموحد يتم استبعاد قيمة الخردة او النقابة فتكون احتياطى ارتفاع اسعار اصول ثابتة.

٥ - عند مراجعة المشغولات الداخلية التامة بالتكلفة يجب على المراجع التأكد من جدية الاتفاق وعدم صوريته.

٦ - عند مراجعة المخزون الفعلى، يهتم المراجع بجرد المخزون دون الاهتمام بتقادم المخزون.

٧ - يجب على المراجع الاشارة الى تقرير الخبير فى تقرير المراجعة النهائى.

٨ - عند مراجعة الاصول الثابتة يجب التحقق من حسابات الصيانة والاصلاحات للتأكد من عدم رسمله مصروف ايرادى.

حالات عملية

الحالة الأولى :

اصدرت شركة القاهرة الكبرى للتجارة والمقاولات (شركة توصية بسيطة) خطابا بتكليف السيد/ أحمد ابراهيم (محاسبون ومراجعون قانونيون) لمراجعة حسابات الشركة عن السنة المنتهية فى ٢٠٠١/١٢/٣١ وإعداد تقرير عن ذلك - ولقد إتضح للمراجعين الموفدين من قبل المكتب ما يلى :

١ - يتضمن حساب الأرباح والخسائر على بند احتياطى تجديدات وتوسعات بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه، ٤٠٠٠ احتياطى شراء أصول ثابتة.

٢ - يتمضن العقد الاساسى للشركة على ضرورة حجز احتياطى عام من صافى الربح بمعدل ١٠٪ من صافى الربح واحتياطى تجديد وتوسعات بقيمة ٦٠٠٠ جنيه - ولقد تبين عدم ادراك ذلك بحساب التوزيع .

٣ - قامت الشركة بمضاعفة معدلات الاهلاك للاصول الثابتة بمبلغ قدره ١٠٠٠٠ جنيه وذلك لغرض تدعيم المركز المالى للشركة كما اوضح ذلك المسؤلون بالشركة.

٤ - لم تقم الشركة بتكوين مخصص ديون مشكوك فيها هذا العام وذلك لزيادة احتمالات تحصيل بند المدينين بالكامل وقيمته ٩٠٠٠٠ جنيه (تبلغ نسبة الديون المشكوك فيها ٤٪ من العملاء).

٥ - إعتادت الشركة على تقييم المخزون السلعى بسعر التكلفة وتبين ان ادارة الحسابات قد طبقت سياسة سعر السوق للعام الحالى وقد تم تكوين مخصص هبوط اسعار بضاعة قيمته ٣٠٠٠ جنيه وذلك نظراً لانخفاض سعر السوق عن سعر التكلفة للمخزون السلعى، فإذا علمت ان صافى الربح الذى أظهره حساب الأرباح والخسائر للشركة بلغ ٣٠٠٠٠ جنيه.

المطلوب:

١ - توضيح ما يبديه المراجعون من آراء بشأن الملاحظات السابقة فى ضوء الأصول العلمية والعملية المتعارف عليها.

٢ - تحديد رقم صافى الربح الذى يعتبر صحيحا من وجهة نظر المراجع.

الحالة الثانية:

فيما يلى حساب الأرباح والخسائر المعد عن السنة المالية المنتهية فى ٢٠٠١/١٢/٣١ للشركة المصرية للاستثمار والتجارة

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
٩٤٠٠٠٠	مصروفات إدارية	٣٢٠٠٠٠٠	مجمل الربح
٨٦٠٠٠٠	مرتبات وأجور	١٣٠٠٠٠	خصم مكتسب
	اهلاكات :	٢٥٠٠٠	ايراد عقار
	٢٠٠٠٠٠ آلات	٥٣٢٠٠	أرباح اعادة تقييم استثمارات
	٩٠٠٠٠ أثاث		
	٦٥٠٠٠ مبانى		
١٥٠٠	مصروفات نور ومياه		
٢٠٠٠٠	مخصص موازنة اسعار الدولار		
٣٤٠٠٠٠	مخصص توسعات وانشاءات		
٨٥٠٠٠	خصم مسموح به		
٢٣٠٠٠	مصروفات دعاية واعلان		
٥٩٠٢٠٠	صافى الربح		
٣٤٠٨٢٠٠		٣٤٠٨٢٠٠	

وعند عرض القوائم المالية على مراجع الحسابات ابدى الملاحظات التالية:

١ - ان بند المصروفات العمومية والادارية يتضمن مبلغ ٤٥٠٠٠ جنيه رصيد مصروفات دراسة الجدوى الاقتصادية والمصروفات القانونية والتأسيسية الأخرى للشركة والتى تم تحديد ٥ سنوات لاستهلاكها علماً بأن الشركة قد تأسست فى ١٩٩٩/١/١.

٢ - تمثل أرباح اعادة تقييم الاستثمارات الزيادة المتراكمة فى أسعار الاسهم منذ بداية السنة المالية إلى نهايتها ببورصة الأوراق المالية.

٣ - تحتفظ الشركة بأرصدة مقومة بالدولار وذلك لمواجهة عمليات الشراء من خارج مصر وتقوم الشركة بتكوين مخصص موازنة اسعار الدولار لمقابلة الزيادة المتوقعة فى أسعار الدولار.

المطلوب:

توضيح رأيك فى الملاحظات التى ابداها مراجع الحسابات وإعداد حساب الأرباح والخسائر كما تراه صحيحاً.

الحالة الثالثة:

فيما يلى المركز المالى للشركة المصرية للصناعات الغذائية فى ٢٠٠١/١٢/٣١

١٠٠٠٠	نقدية بالخزينة	١٠٠٠٠٠	أوراق دفع
٢٠٠٠٠	نقدية بالبنك	٢٠٠٠٠٠	التزامات عرضية
٤٠٠٠٠	مدينون (صافى)		حقوق الملكية
٦٠٠٠٠	بضاعة آخر المدة	٢٠٠٠٠٠	اسهم عادية
٤٠٠٠٠	استثمارات فى أوراق مالية	١٠٠٠٠	علاوة اصدار
١٠٠٠٠٠	أراضى		
	٢٠٠٠٠٠ مبانى		
	٦٠٠٠٠ - مجمع الاهلاك		
١٤٠٠٠٠			
	١٥٠٠٠٠ آلات		
	٥٠٠٠٠ مخصص اهلاك		
١٠٠٠٠			
٥١٠٠٠٠		٥١٠٠٠٠	

وقد أبدى مراجع الحسابات الملاحظات التالية :

١ - تتضمن بضاعة آخر المدة بضاعة أمانة لدى الغير بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه وبضاعة أمانة لدي الشركةبمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه.

٢ - يتضمن بند الاستثمارات فى الأوراق المالية أسهم خزانة كانت الشركة قد اشترتها بمبلغ ٧٠٠٠ جنيه.

٣ - مخصص الديون المشكوك قد بلغ ١٠٠٠٠ جنيه.

٤ - تتضمن الالتزامات العرضية خسائر محتملة لقضايا مرفوعة على الشركة بمبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنيه وأرباح محتملة لقضايا أخرى ١٠٠٠٠٠ جنيه.

المطلوب:

١ - إبداء رأيك فى الملاحظات التى ابداها المراجع.

٢ - إعداد المركز المالي الصحيح من وجهة نظرك.

الحالةالرابعة:

الحالات التالية تمثل مواقف مختلفة نتجت بعد قيام المراجع الخارجى بإعداد تقريره عن الميزانية والحسابات الختامية لإحدى الشركات المساهمة المصرية - والمطلوب تحديد مدى ونطاق مسئولية المراجع فى كل حالة منها :

١ - اقتصرت الاختبارات التى قام بها المراجع للأرصدة المدينة طرف الغير على بند المدينين دون بند أوراق القبض، وقد اتضح ان هناك كمبيالة قيمتها ٦٠٠٠٠ جنيه ضمن رصيد أوراق القبض لا يمكن تحصيلها نظراً لاشهار افلاس الشخص المسحوب عليه هذه الكمبيالة.

٢ - لم يوضح المراجع فى الملاحظات المتممة لتقريره ان لدى الشركة آلات لم تستعمل بعد قيمتها بسعر التكلفة ٥٠٠٠٠ جنيه وذلك بسبب نقص قطع الغيار.

٣ - تعتمد الشركة على أساس التقدير الشخصى فى تقييم المخزون السلعى من الإنتاج التام وغير التام ولقد ذكر المراجع فى ملاحظاته أن الشركة لا تمسك حسابات تكاليف منتظمة.

٤ - اعتمد المراجع فى تقييم المخزون السلعى للشركة على شهادة الادارة دون حضوره للجرد الفعلى والسعر.

٥ - هناك مغالاة فى رقم مخصص الديون المشكوك فيها ولم يستطع المراجع اكتشاف ذلك فى حدود ما قام به من فحص لحسابات الشركة فى ضوء العناية المهنية المطلوبة.

الحالة الخامسة :

انعقدت الجمعية العمومية لاحدى الشركات المساهمة (قطاع خاص) فى ٢٠٠٢/١/٣ لمناقشة الميزانية العمومية وحسابات نتيجة الاعمال وتقرير مراجع الحسابات عن السنة المنتهية فى ٢٠٠١/١٢/٣١.

وقد أسفرت نتيجة المناقشة عما يلى :

١ - أن مراجع الحسابات قام بتصميم نظام تكاليف للشركة مما ادى الى حدوث تعديل فى الأسس المتبعة فى تقييم المخزون السلعى عما كان متبعاً فى الفترات المحاسبية السابقة، ولقد ترتب على ذلك انخفاض قيمة المخزون بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنيه.

٢ - قامت الشركة بشراء معدات قيمتها ٥٤٦٠٠ جنيه لحماية البيئة من التلوث المتسبب عن طريق الشركة، ولقد تم استهلاك تلك المعدات بالكامل خلال العام، ولقد وافق المراجع على ذلك نظرا لعدم درايته بالعمر الانتاجى لتلك المعدات علماً بأن تاريخ الشراء هو ٢٠٠١/٧/١ ومعدل الاهلاك المتعارف عليه لها هو ٢٠٪ سنوياً.

٣ - يشمل بند المدينين مبلغ ١٦٠٠٠ جنيه تستحق على بعض العملاء منذ ٤ سنوات ولم شر المراجع الى ذلك فى تقريره.

المطلوب:

ابداء رأيك فى الانتقادات التى وجهتها الجمعية العمومية إلى مراجع الحسابات مع تعليل إجاباتك.

الحالةالسادسة:

قررت الجمعية العمومية للمساهمين لاحدى الشركات المساهمة تكليفك للعمل مراجع للحسابات عن السنة المنتهية في ٢٠٠١/١٢/٣١ وخلال مراجعتك لحسابات الشركة واجهتك الأمور التالية :

١ - قامت الشركة بشراء آلة لتقطيع الرخام فى ٢٠٠١/٧/١ تكلفتها ١٠٠٠٠٠ جنيه وتشمل هذه القيمة مبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه ثمن طقم منشار تقدر طاقته الانتاجية ١٠٠٠٠ ساعة دوران وقامت بتحميل قيمة الطقم بالكامل على حساب الأرباح والخسائر.

٢ - لم يتم حجز الاحتياطى العام بالمبلغ الدورى الذى إعتادت عليه الشركة وقدره ١٠٠٠٠ جنيه وذلك طبقا لقرار مجلس الادارة.

٣ - هناك بضاعة أمانة مودعة لدى الغير بمبلغ ٢٠٠٠٠ رجنيه لم تشملها كشوف جرد المخزون السلعى.

٤ - هناك خسائر رأسمالية قدرها ٦٥٠٠٠ جنيه تحملتها الشركة قيمة بيع ٣ الات لقرار مجلس الادارة بناء على اقتراح المدير المالى للشركة.

٥ - قامت الشركة بتعديل سياسة تسعير المخزون من سياسة الوارد اولا بصرف أولا الى سياسة الوارد أخيرا يصرف أولا.

٦ - هناك عميل مدين للشركة بمبلغ ٦٥٠٠ جنيه تم اشهار افلاسه وقررت الشركة إعدام هذا الدين فى السنة التالية بدلاً من السنة الحالية حتى لا يؤثر على أرباح العام الحالى.

المطلوب:

ابداء رأيك فى الأمور السابقة بما يؤدى إلى إنجاز مهمتك كمراجع حسابات وفقا للعناية المهنية المتعارف عليها

الحالة سابعة :

لدى اجراء الجرد الفعلى لرصيد النقدية بالخزينة ولدى البنك باحدى شركات المقاولات اسفرت عملية الجرد فى ٢٠٠١/١٢/٣١ عن ما يلى :

الرصيد الدفترى	الرصيد الفعلى	
٦٢٠٠٠٠	٥١٢٠٠٠٠	الحساب الجارى لدى البنك
٤٢٠٠٠٠	٤٢٠٠٠٠	حساب الايداع لدى البنك
٣٩٠٠٠٠	٢٨٠٠٠٠	نقدية بالخزينة
٦٩٠٠٠	٧٣٠٠٠	نقدية عهده المصروفات النثرية
٧٥٠٠٠	٧٥٠٠٠	نقدية عهدة مديرى مواقع العمل

وقد انتدبتك هذه الشركة - بصفتك مراجعا قانونيا لغرض فحص الارصدة النقدية لديها والتأكد من عدم وجود اختلاس فى أحد بنود هذه الارصدة ولقد أسفرت عملية الفحص عما يلى :

١ - ان كافة المبالغ المحصلة من العملاء يتم ايداعها فى حساب جارى الشركة لدى البنك ولقد تبين استلام مدير احد مواقع العمل بشيك قيمته ٣٠٠٠٠٠ جنيه لكنه لم يسلمه للادارة المالية بعد - ولقد تبين بعد ذلك انه قد تم صرفه واودع نصفه لحساب الشركة ولم يخطر البنك الشركة بذلك بعد.

٢ - اتضح من فحص حساب النقدية بالخزينة ان مرتبات شهر ديسمبر لم تثبت بالدفاتر بعد وقيمتها ١١٠٠٠٠ جنيه.

٣ - حسابات العهد النقدية لدى مديرى الفرع يتم تسويتها شهريا واتضح من فحص حساب أحد مديرى المواقع ان هناك عهدة نقدية قيمتها ٢٠٠٠٠ جنيه لم تقدم عنها مستندات بعد ولقد قدمها المدير بعد ذلك للمراجع.

٤ - ان هناك مبلغ قيمته ٤٠٠٠ جنيه مقابل مصروفات نثرية تم قيده مرتين بدفتر النقدية.

المطلوب:

١ - توضيح التقرير الذى تقدمه موضحاً كافة الملاحظات والتوصيات التي تبديها والتى تسفر عنها اجراءات الفحص لأغراض التأكد من سلامة حركة النقدية بالشركة.

٢ - توضيح مدى مسؤلية المراجع الفاحصى عن الاختلاسات النقدية اذا فرض انه وقد سبق له اعداد تقرير عما حدث المعلومات الواردة بالقوائم المالية.

الحالةالثامنة:

تقوم الشركة المصرية لصناعة الاسمنت (شركة مساهمة مصرية) بانتاج عدة منتجات من الماده الخام (س) ولقد قامت الشركة بإعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية كما تظهر فى ٢٠٠١/١٢/٣١ وتم تقديمها الى مراجع الحسابات الذى أبدى الملاحظات التالية :

١ لم تمسك الشركة حسابات تكاليف منتظمة تمكنها من تقييم الانتاج التام وتحت التشغيل - سواء المباع أو المتبقى بالمخازن آخر المدة.

٢ - قامت الشركة بتحميل تكلفة المنتجات تحت التشغيل وقيمتها ٣٦٠٠٠٠ جنيه على المخزون من الانتاج التام وتم تقييم المخزون بسعر السوق على أساس اضافة ٢٥٪ مقابل الأرباح والمصروفات الادارية الى سعر التكلفة.

٣ - يوجد اختلاف في معدلات الأداء والتشغيل بين مجموعة الالات التي تقوم بالعمليات الانتاجية الرئيسية مما يؤدى الى اختلاف معدلات تكلفة التشغيل بين آلة واخرى - ولقد ادى ذلك الي تحمل الشركة بخسائر قيمتها ١٦٠٠٠جنيه عن العام الماضي.

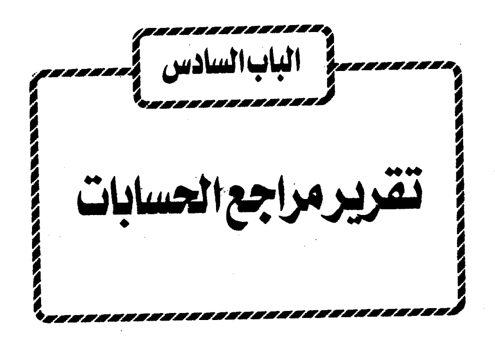
٤ - تقترح الشركة توزيع ارباح عن العام الحالى عن طريق استخدام جزء من الاحتياطى العام ٨٥٠٠٠٠ جنيه وذلك على الرغم من تحقيقها للخسائر المشار اليها.

٥ - لم تتمكن الشركة من جرد المخزون السلعى بدقة ولذلك تم تقييم عناصره باستخدام اسلوب تقديرى من قبل الفنيين بالشركة - وذلك سواء المخزون من الانتاج التام وقت التشغيل أو المواد الخام.

٦ - هناك حساب اعمال تحت التنفيذ (توسعات) يرجع تاريخ ضمه منذ عام ١٩٩٧ حتى تاريخ اعداد الميزانية على الرغم من أن الفترة التقديرية المحددة كانت ٣ سنوات الا ان تغيير مجلس ادارة الشركة خلال الخمس سنوات السابقة لعدة مرات ادى الى تعديل السياسة التوسعية الشركة تبعاً لذلك.

المطلوب:

توضيح مدى مسئولية مراجع الحسابات عن النواحى السابقة والتي أسفرت عنها مراجعة حسابات الشركة.



الباب السادس

تقرير مراجع الحسابات

الباب السادس

تقرير مراجع الحسابات

يتضمن هذا الباب الموضوعات التالية :

أولاً : مفهوم التقرير وأهميته

ثانياً : عناصر التقرير

ثالثاً: معايير إعداد التقرير

رابعاً: التقرير النظيف والتقرير المقيد بالتحفظات

خامساً: التقارير الأخرى التي يعدها المراجع

سادساً: بعض النماذج للشهادات التى تصدر عن مراجع الحسابات

وفيما يلى تلك الموضوعات :

أولا : مفهوم التقرير وأهميته :

مفهوم التقرير: هو عبارة عن وثيقة مكتوبة تصدر من شخص توافرت فيه مقومات شخصية وأخلاقية ومؤهلات علمية وخبرة عملية معينة، كما توافرت له ضمانات تجعله قادرا على ابداء رأى فنى محايد يعتد به، فتتضمن هذه الوثيقة فى إيجاز ما قام به المراجع من عمل ورأيه فى مدى انتظام الدفاتر والسجلات ودقة وسلامة ما تحتويه من بيانات محاسبية ومدي تعبير القوائم المالية عن نتيجة الأعال والمركز المالى للمنشأة.

أهمية التقرير: يستمد التقرير أهميته حيث يعرض فيه المراجع خلاصة ما قام به ويعتمد عليه أطراف متعددة فى التعرف على البينات والحقائق ونتيجة الأعمال والميزانية ومن هذه الأطراف:

(١) أصحاب رأس المال :

يعتمد أصحاب رأس المال على تقرير المراجع بإعتباره وكيلا عنهم فى الحكم على

ما حققته المنشأة من نتائج وعلى مركزها المالى، وأيضاً فى الحكم على مدى سلامة تصرفات مجلس الادارة الحالى وقدرته على تصريف أمور المنشأة.

(٢) الجهات الخارجية:

تعتمد الأطراف الخارجية التى تتعامل مع المنشأة مثل الدائنين والمستثمرين ومأمورى الضرائب والبنوك على التقرير الذى يعده المراجع فى إتخاذ قراراتها المختلفة، بإعتبار أن التقرير وثيقة مكتوبة يمكن أن تستند اليها هذه الاطراف فى مساءلة المراجع والمنشأة اذا ما ثبت أن به بيانات غير سليمة.

(٣) مراجع الحسابات:

كما أن التقرير يمكن اتخاذه حجة ضد المراجع ويستطيع المراجع ان يتخذه حجة له لو نسب اليه اهمال أو تقصير للدفاع عن نفسه طالما قام بعمله بالعناية الواجبة وهى عناية الرجل المعتاد.

ثانياً : عناصر التقرير:

١ - عنوان التقرير: يجب أن يستخدم للتقرير عنوان (تقرير مراقب الحسابات) وأن يكون التقرير فى وثيقة مكتوبة، وعلى ذلك فلا يصح ان يقدم التقرير شفاهة، وقد نصت على ذلك القوانين أرقام ٢٦ لسنة ١٩٥٤، ١٦٧ لسنة ١٩٦١، ٤٤ لسنة ١٩٦٥ فى مواضع كثيرة منها، كذلك قانون الشركات الجديد الصادر فى سبتمبر سنة ١٩٨١.

٢ - الجهة الموجه اليها التقرير: يجب أن يوجه التقرير إلى العميل أو المساهمين وليس الى كل مساهم على حده أو جماعة خاصة من المساهمين باعتبار أن المراجع وكيل عن المساهمين والتقرير هو الحساب الذى يقدمه المراجع عن نتائج وكالته الى موكليه وهم مجموع المساهمين أما فى حالات الفحص الخاص فانه يوجه التقرير الى من قام بتكليف المهمة التى طلب اليه تنفيذها.

٣ - الاشارة الى المدة التى شملتها المراجعة.

٤ - ان يكون التقرير مؤرخا، لأن هذا التاريخ يحدد النطاق الزمنى لمسئولية المراجع، وذلك حتي لا يحاسب عن أحداث وقعت بعد تقديم تقريره.

٥ - أن يكون التقرير واضحا غير معقدا لا لبس فيه ولا إبهام وأن يتميز بالبساطة دون الاخلال بالجوهر وعباراته لا تحتمل أكثر من معنى واحد(١)، وألا تكون مدعاة لمزيد من المعلومات والايضاحات وفى ذلك تنص المدة ١١ من دستور المهنة على ما يأتى :

«يجب على مراقب الحسابات أن يستعمل فى تقريره أسلوبا واضحا لا يحتمل اختلاف أو التأويل، وحتى يتحقق فى محيط اللغة العربية أمر توحيد المصطلحات العلمية والفنية المستعملة فى المهنة، يجب على المحاسب والمراجع أن يتقيد باستعمال المصطلحات الفنية الأكثر شيوعا فى محيط المهنة، وأن يقصر استعمالها على المعانى والمفاهيم المقصودة التى تثير اللبس».

٦ - يجب على المراجع أن يوقع على التقرير مع بيان صفته ورقم قيده فى السجل مع بيان نوعية السجل وعضويته فى المجامع العلمية والمهنية وغيرها، مع مراعاة أن يكون التوقيع شخصيا ولا يجوز استخدام أختام.

٧ - يجب صياغة التحفظات فى التقرير بعناية بحيث تكون واضحة وكافية فيما تعطيه من معلومات للمساهمين، وبحيث لا يضطر هؤلاء الى طلب ايضاحات او استفسارات عن مغزى تلك التحفظات.

٨ - يجب أن يحتوى التقرير على الأقل على جميع البيانات التى يتطلبها قانون الشركات والقوانين المتعلقة بطبيعة عمل الشركة، والقانون النظامى، أو عقد تكوين الشركة.

وفى ذلك تنص المادة السادسة من دستور المهنة على ما يأتى :

«على المراقب أن يراعى سلامة تطبيق نصوص القوانين والأنظمة وغيرها من الوثائق المتعلقة بالمنشأة موضوع مهمته أو التى تنظم شئونها.

ثالثاً : معايير ابداء الرأى (اعداد التقرير):

تتضمن تلك المعايير ما نصت عليه توصيات مجمع المحاسبين الأمريكيين حيث سبق للكاتب عرض تلك المعايير فى الباب الأول من هذا الكتاب وسوف نعرض تلك المعايير الخاصة بالمجموعة الثالثة التى تغطى متطلبات ابداء الرأى وكتابة التقرير عن القوائم المالية الخاضعة للمراجعة كما فى العرض التالى :

١ - يجب أن ينص تقرير ابداء الرأى عما اذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها وتصويرها طبقا لمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها.

٢ - يجب أن ينص تقرير ابداء الرأى عما اذا كانت مبادئ المحاسبة المتعارف عليها التى تم استخدامها فى إعداد وتصوير القوائم المالية الخاضعة للمراجعة تتماثل مع نفس المبادئ التى إستخدمت عند إعداد وتصوير القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة وهو ما يسمى بمعيار ثبات تطبيق واستخدام المبادئ المحاسبية.

٣ - يفترض أن القوائم المالية تحتوى على كافة البيانات والايضاحات التى يجب اعلام القارئ بها ما لم يرد فى تقرير ابداء الرأى ما يخالف ذلك.

٤ - يجب أن يحتوى التقرير على أن المراجع فى القوائم المالية بإعتبارها وحدة واحدة وليس عن كل مفردة فيها، فالمراجع اما ان يقبل القوائم المالية بشكل عام أو يرفضها بشكل عام ايضا فى حالة اذا كانت المفردات سليمة مثلا ولكن تبويبها تم بشكل غير سليم يؤدى إلى التضليل رغم صحة المفردات.

وفى جميع الأحوال التى يرتبط بها اسم المراجع بالقوائم المالية يجب أن يتضمن التقرير توضيحا قاطعا عن طبيعة الفحص ودرجة المسئولية التي يتحملها المراجع.

رابعاً : التقرير النظيف والتقرير المقيد بالتحفظات :

١ - التقرير النظيف :

يطلق على التقرير النظيف اسم التقرير المطلق او التقرير غير المقيد بتحفظات أو

التقرير بدون تحفظات، ويعتبر هذا التقرير من أكثر تقارير ابداء الرأى قبولا من وجهة نظر المنشآت التى تخضع قوائمها المالية لعملية المراجعة، ومن أكثر التقارير اصدارا بواسطة المراجعين عند آدائهم لخدمات المراجعة.

ومدلول هذا التقرير ما يلى :

أ - أن تصرفات الادارة فى رأى المراجع سليمة تماما.

ب - أن اجراءات المراجعة التى قام بها المراجع كاملة بحيث توفر له الاطمئنان والثقة التامة بالدفاتر والحسابات.

حـ - أن المراجع حصل على جميع المعلومات والايضاحات الكافية لابداء رايه فى نتيجة الأعمال والمركز المالى.

د - لم تقع أية مخالفات لأحكام قانون الشركات أو القرارات الوزارية أو القانون النظامى للمنشأة.

وفيما يلى نموذج لتقرير نظيف :

السادة مساهمى شركة............ شركة مساهمة مصرية قمنا بمراجعة ميزانية شركتكم كما تظهر فى : / / ٢٠، المبينة أعلاه وكذا حساب الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية فى ذلك التاريخ وقد حصلنا على كافة المعلومات والايضاحات التى رأينا ضرورتها لأغراض المراجعة. من رأى أن الشركة تمسك حسابات مالية وسجلات تكاليفية منتظمة، وأن الميزانية العمومية وحساب الأرباح والخسائر موضوع التقرير مطابقان مع الدفاتر والمستندات وأنهما أعدا طبقا لمقتضيات القانون ٢٦ لسنة ١٩٥٤ ونظام الشركة. وقد تم الجرد بمعرفة الادارة وفقا للأصول المرعية والتى تم بها فى السنوات السابقة.

وفى رأيى وطبقا للايضاحات والبيانات التى أعطيت لى أن الميزانية وحساب الأرباح والخسائر يعطيان صورة صادقة وواضحة عن المركز المالي للشركة فى -/-/٢٠٠- ونتيجة أعمالها عن السنة المالية المنتهية فى ذلك التاريخ، وذلك وفقا لقواعد المحاسبة المعترف بها والتى سبق للشركة اتباعها فى السنوات الماضية.

البيانات الواردة بتقرير مجلس الادارة وفى الكشف التفصيلى المشار اليهما فى المادتين ٤١، ٤٢ من القانون ٢٦ لسنة ١٩٥٤ متفقة مع ما هو وارد بدفاتر الشركة فى الحدود التي تثبت فيها مثل هذه البيانات فى الدفاتر المالية.

المنصورة فى : / /

اسم مراقب الحسابات

توقيعه

سجل المحاسبين والمراجعين رقم ....

٢ - التقرير المقيد بالتحفظات :

يطلق على هذا التقرير اسم التقرير مع التحفظات أو التقرير المقيد، ويعتبر التقرير التحفظى امتدادا معدلا للتقرير النظيف، ويرجع هذا التعديل أصلا لوجود بعض التحفظات التى يرى المراجع ضرورة الاشارة اليها ويجب على المراجع فى هذا الشأن أن يحدد طبيعة هذه التحفظات مع تفسير واضح لأسبابها وأثرها على المركز المالى ونتيجة أعمال المنشأة اذا أمكن ذلك.

ويتم عادة توضيح التحفظات فى فقرة النطاق إذا ما كانت هذه التحفظات تتعلق بنطاق عملية المراجعة، أما إذا كانت هذه التحفظات تتعلق بمخالفة مبادئ المحاسبة المتعارف عليها فيجوز الاشارة اليها فى فقرة الرأى مع توضيحها فى إيضاح مكمل للقوائم المالية.

السادة مساهمى شركة...............

راجعنا ميزانية الشركة فى : / / وكذا حساب الأرباح والخسائر عن السنة المالية المنتهية فى ذلك التاريخ على دفاتر وسجلات ومستندات الشركة ووفقا لأحكام القانون، وقد توصلنا الى ذلك بعد اجراء فحوص واختبارات للدفاتر والسجلات والمستندات المتعلقة بها الى المدى الملائم ودون مراجعة تفصيلية لكافة القيود الدفترية، كما حصلنا على جميع البيانات والايضاحات وكذا المعلومات التى رأينا ضرورتها لأغراض المراجعة.

وفى رأى المبنى على ما تقدم أن الشركة تمسك دفاتر منتظمة تتضمن كل ما نص نظام الشركة وغيره من القوانين والنظم على وجوب اثباته فيها وان الميزانية وحساب الأرباح والخسائر متفقان مع ما جاء بهذه الدفاتر والسجلات.

ونحيطكم علما أنه نظرا لتأخر سداد بعض الحسابات المدينة عن تاريخ الاستحقاق لمدد طويلة ولضخامة أرصدة هذه الحسابات فاننى أرى أن رصيد مخصص الديون المشكوك فيها يجب أن يزداد بشكل مادى عما هو عليه فى القوائم المالية.

وفى رأى، فيما عدا ما يخص تعديل رصيد مخصص الديون المشكوك فيها وما يترتب على ذلك من تأثير على رصيد الحسابات المدينة ورقم صافى القوائم المالية السابق الاشارة إليها فانها تمثل تمثيلا عادلا المركز المالى للشركة .... فى / / ونتيجة أعمالها والتغيرات فى مركزها المالى عن الفترة المالية المنتهية فى تاريخ الميزانية وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها والتى تتماثل مع تلك المبادئ التى تم استخدامها فى الفترة المالية السابقة.

وقد أجرى الجرد وفقا للأصول المرعية والتى تم بها فى السنوات السابقة، كما تتفق البيانات الواردة فى تقرير مجلس الادارة وفى الكشف التفصيلى المشار اليهما فى المادتين

٤١ ، ٤٢ من قانون الشركات ٢٦ لسنة ١٩٥٤ متفقة مع ما هو وارد بدفاتر الشركة فى الحدود التي تثبت فيها مثل هذه البيانات بالدفاتر.

المنصورة فى: / /

اسم المراقب

توقيعه

سجل المحاسبين والمراجعين رقم ....

أنواع التحفظات بالتقرير :

هناك أمور تؤثر على نتيجة الأعمال والمركز المالى، حتى يستطيع المراجع أن يحد مسئوليته فإنه يبدى تحفظات فى تقريره بشأن هذه الأمور وفيما يلى نستعرض للمجالات التى يتحفظ فيها المراجع:

١ - تحفظات تتعلق بتطبيق القواعد المحاسبية المتعارف عليها :

يجب على المراجع أن يتحفظ فى تقريره عندما يكتشف أن عنصرا من العناصر التى تظهرها القوائم المالية والذى يمثل أهمية نسبية كبيرة - قد تم اظهاره بطريقة تخالف القواعد المحاسبية المتعارف عليها فى الفترات المالية المتتالية - كذلك اذا اتضح للمراقب عدم تطبيق نفس القواعد المحاسبية التى سبق للشركة اتباعها فى السنوات الماضية وجب عليه أن يلفت نظر موكليه بأن يدرج تحفظا بهذا الشأن فى تقريره ويجب عليه أن يوضح فى تقريره التغيرات التى حدثت من تطبيق القواعد المحاسبية وتأثيره على القوائم المالية اذا كان التغيير جوهريا ومن أمثلة ذلك التغيير اختلاف طريقة تقويم المخزون السلعى أو الانتاج تحت التشغيل فى العام موضوع الفحص عنها فى الأعوام السابقة، أو اعتبار بعض بنود الميزانية ضمن المصروفات أو العكس ويظهر تحفظ المراجع كما يلى :

«قامت الشركة هذا العام بتعديل طريقة تسعير المستلزمات السلعية المنصرفة من المخازن والتى كانت تتبعها حتى العام الماضى وهى متوسط التكلفة الى طريقة الوارد

أخيرا يصرف أولا ولذلك فإن قيمة بضاعة الجرد بالميزانية وحساب الأرباح والخسائر للعام الحالى قد طرأ عليها نقص قدره ٠٠٠ر١٠٠ ج عن القيمة التى كان يجب ظهورها فى الميزانية والحسابات الختامية لو لم يتم هذا التعديل».

وهناك مثال آخر :

«قامت الشركة باحتساب فائدة على رأس المال، ويعد هذا خروجا عن قواعد المحاسبة المتعارف عليها، وقد أدى هذا الى تخفيض رقم صافى الربح بمقدار.......»

٢ - تحفظات تتعلق بمخالفة القوانين:

ومن أمثلة هذه التحفظات مخالفة الادارة لقانون الشركات أو القانون النظامى للشركة أو للقرارات الوزارية ومن هذه الصور:

- «تجاوزت تبرعات الشركة هذا العام النسبة القانونية التى أشار اليها قانون الشركات، وفيما عدا ذلك فإن......

- «لم تراع الشركة نموذج الميزانية الذى أوضحه القرار الوزارى رقم ٤٦٧ لسنة ١٩٥٤ فيما يتعلق بعرض بيانات السنة السابقة وفيما عدا ذلك فإن ....»

٣ - تحفظات يذكرها المراجع بهدف نقد الحسابات :

قد تختلف وجهات نظر مراجع الحسابات وادارة الشركة حول بعض الأرقام المدرجة أو المستبعدة بالقوائم المالية والتى تؤثر على حقيقة المركز المالى أو نتائج الأعمال، مثال ذلك:

- «لم تقم الشركة بتكوين مخصص للديون المشكوك بها على الرغم من وجود أرصدة ثبت عدم امكان تحصيلها، وفيما عدا ذلك.......»

- «فى رأينا أن مخصص اهلاك الالات الذى كونته الشركة غير كاف، وأنه يخالف ما كان متبعا فى السنوات السابقة، وفيما عدا ذلك......»

٤ - تحفظات تتعلق بتحديد مسئولية المراجع :

ان تحديد مسئولية المراجع بشأن نطاق العمل الذى قام به ويظهر ذلك عندما تكون هنك أعمال لم يقم المراجع بمراجعتها فعليه أن يوضحها فى تحفظاته بشرط ألا تكون لهذه الأعمال أهمية نسبية ملحوظة والا كان التحفظ غير كاف لدرء مسئولية المراجع.

ومن الأمثلة على هذه التحفظات ما يلى :

(أ) «لم نتمكن من حضور الجرد الفعلى للمخزون السلعى فى نهاية العام فاننا قمنا بفحص الحسابات الختامية وفقا للأصول المهنية المتعارف عليها، ومن رأينا أن الميزانية..................»

(ب) «لم نتمكن من الحصول على مصادقات من العملاء على أرصدة حساباتهم فى نهاية السنة المالية، ولأننا اتخذنا الاجراءات الأخرى الكفيلة باقتناعنا بصحة تلك الأرصدة، فان فحصنا للحسابات الختامية كان وفقا للأصول المهنية المتعارف عليها ومن رأينا أن الميزانية عمومة..........»

(جـ) «لم نتمكن من الاطلاع على محاضر جلسات مجلس الادارة وفيما عدا ذلك فإننا نرى أن الميزانية............»

(د) ليس من واجب المراجع زيارة جميع فروع الشركة ومراجع عملياتها، وعلى ذلك يمكنه ان يورد تحفظا فيتقريره يفيد بأنه اعتمد بالنسبة للفروع التى لم يقم بزيارتها على الملخصات الوافية التى وردت فيها للمركز الرئيسى لكنه إذا كات عمليات أو أصول هذه الفروع تمثل نسبة كبيرة من عمليات أو أصول الشركة فإن التحفظ فى هذه الحالة لا يخلى مسئولية المراجع عن وجوب زيارة تلك الفروع ومراجعة عملياتها.

الأمور الواجب مراعاتها عند ذكر التحفظات:

١ - وضوح التحفظ وسهولة فهمه لأى شخص ليس خبيرا فى الأمور المحاسبية.

٢ - مراعاة الأهمية النسبية لموضوعات التحفظ، فإذا كانت قيمة الانحرافات عن

الأصول المحاسبية ضئيلة بالنسبة الى مبالغ القوائم الماليةفلا داعى للإشارة فى التقرير لمثل هذه الانحرافات، وتقدير الأهمية النسبية للأرقام يضع المراجع فى موقف دقيق فأنه قد يتعرض للاتهام بما نصت عليه المادة ١٠٣ من قانون الشركات والتى تقضى بعقوبة الحبس والغرامة على كل مراقب أغفل عمدا وقائع جوهرية فى التقدير الذى يقدم للجمعية العمومية.

٣ - إذا حصل المراجع على شهادات من المسئولين بالشركة فيما يتعلق ببعض الأعمال ثم قام باجراءات أخرى أكدت صحة ما ورد بالشهادات فلا مبرر إذن من الاشارة الى تلك الشهادات فى التقرير، لكنه اذا لم يتمكن من القيام باجراءات أخرى بديلة عن الشهادات فلا مفر من الاشارة صراحة فى تقريره بانه اعتمد على شهادات الادارة فى شأن هذه الأعمال.

٤ - عدم التمادى فى ذكر تحفظات كثيرة بالتقرير حتي لا يؤدى ذلك الى التشكيك فى صحة القوائم المالية بغض النظر عن ماهية تلك التحفظات وقد تؤدى أيضاً إلى الاعتقاد بعدم قيام المراجع بواجباته على خير وجه اذ لم يستطع اقناع الادارة بوجهة نظره، ولتحقيق هذه الغاية قد يمكن للمراجع ان يستغنى عن بعض التحفظات باعطاء شرح لبعض البنود وملاحظاته عليها فى صلب القوائم المالية نفسها.

خامساً : التقارير الاخرى التى يعدها المراجع :

١ - التقرير السلبى :

قد تكون موضوعات التحفظات جسيمة بحيث يصعب علي المراجع تكوين رأى عن القوائم المالية كوحدة واحدة، ومن الحالات التى يتمتع فيها رأى المراجع ما يلى :

أ - عدم تمكين المراجع من الحصول على مصادقات من العملاء مباشرة على أرصدة حساباتهم الشخصية فى نهاية العام، وعدم امكانه فى نفس الوقت من التحقق من صحة هذه الأرصدة بوسائله الأخرى.

ب - عدم احتساب اهلاك للأصول الثابتة بحجة أن أقساط الاهلاك فى السنوات الماضية كان مبالغ فيها.

حـ - عدم تمكين مندوبى المراجع من حضور عمليات جرد المخزون، وفى نفس الوقت لم يستطيع المراجع مطابقة رصيد الجرد علي الارصدة بالدفاتر ، ولم يتمكن من التحقق من اتباع الادارة الأصول المرعيه لجرد المخزون . ويمكن أن تكون العبارة الخاصة برأي المراجع بالتقرير علي الصورة التالية : لم نتمكن من ملاحظة جرد البضاعة بالمخازن ولم نحصل علي مصادقات من معظم العملاء ، ولم يحتسب اهلاك للأصول الثابتة لزيادة اهلاكها في السنوات السابقة ، ونظرا لاهمية بندي البضاعة والمدينين بالميزانية ، ولاهمية عبء الاهلاك السنوي للاصول الثابتة علي رقم صافي الربح ، فانه ليس في استطاعتنا ابداء الرأي عن الميزانية وحساب الارباح والخسائر

من الواضح في مثل العبارة السابقة أن موقف المراجع من القوائم المالية كان سلبيا ، ومن ثم يطلق علي مثل هذا التقرير"التقرير السلبي ؛ وقد لا يجد المراجع مايمنعة من ابداء رأية بالموافقه علي البنود الأخري في القوائم المالية اذا ما اقتنع بصحة هذه البنود طبقا لأصول المهنيه المدعمة ، وفي هذه الحالة يطلق علي التقرير " تقرير سلبي مجزأ ، وتكون صورته علي النحو التالي : «لم نتمكن من الحصول علي مصادقات من العملاء علي أرصدة حساباتهم الشخصية في نهاية السنة المالية ولم نستطيع في ذات الوقت التحقق من صحة هذه الارصدة بوسيلة أخري ، ولم تحسب الشركة اهلاكا للأصول الثابتة هذا العام ، وللأهمية النسبية لرقم المدينين بالميزانية ، ولأهمية عبء الاهلاك السنوي لأهمية النسبية ، ولاهمية عبء الاهلاك السنوي للأصول الثابتة وأثره علي رقم صافي الربح ، فانه ليس في استطاعتنا ابداء الرأي عن القوائم المالية كوحدة واحدة . وفيما عدا ذلك ففقد تحققنا من دقة أرقام البنود الأخري بالميزانية وحساب الأرباح والخسائر» .

٢ - التقرير الداخلي أو التقرير المطول :

قد تطلب ادارة الشركة من مراجع حساباتها أن يعد تقريرا خاصا يقدم الي مجلس الادارة يتضمن ملاحظات عن الثغرات التي اكتشفها في نظام الرقابة الداخلية أثناء قيامه بأداء واجباته في مراجعة حسابات الشركة ، مبديا رأيه في هذه الثغرات وما يقترحه من وسائل علاجها ٠

وقد يطلب منه أيضا اعداد تقرير بأوجه القصور في النظام المحاسبي والتي تؤثر في قدرته علي توفير البيانات الضروريه لاعداد تقرير بأوجه القصور في النظام المحاسبي والتي تؤثر في قدرته علي توفير البيانات الضروريه لاعداد القوائم الماليه بصورة واضحة، والتعديلات التي يقترحها لعلاج نواحي القصور في النظام المحاسبي. كما قد تلجأ الادارة الي المراجع لدراسة وتحليل الحسابات الختامية وتفسيرها بشكل يساعد الادارة علي ترشيد سياساتها ، ومن أمثلة التحليلات المفيدة في هذا الشأن تحليل أسباب الانحرافات

ويكون اعداد المراجع لهذا التقرير في مثل هذه الحالات بصفته محاسبا وخبيرا وليس بصفته مراقبا لحسابات الشركة ٠

ويمكن أن يقوم مراجع الحسابات من تلقاء نفسه باعداد التقرير المطول ويقدمه لادارة الشركة متضمنا الثغرات التي اكتشفها في نظام الرقابة الداخلية اثناء قيامه بمراجعة حسابات الشركة ووسائل علاج هذه الثغرات ، وما صادفه من أوجه قصور في النظام المحاسبي للشركة ، وقد يتضمن أيضا يعني الأخطاء التي صادفت المراجع ويجب تصحيحها ، أو بعض التسويات التي يجب اجراؤها في الحسابات حتي تصور القوائم المالية الأوضاع الصحيحة في نهاية الفترة المالية ٠ وقد يشتمل التقرير المطول أيضا علي تفسير وايضا علي تفسير وايضاح للتحفظات التي وردت في التقرير المختصر وذلك بهدف شرح الموقف للادارة حتي تتمكن من تلافي أي أخطاء في المستقبل ٠

ويكون التقرير المطول في شكل خطاب خاص يرسله المراجع الي مجلس الادارة لذلك يطلق عليه «التقرير الداخلي» تمييزا له عن التقرير الخارجي الموجه الي المساهمين ، كما أنه

قد يعلم المساهمون بالتقرير المطول لاشتماله علي معلومات تهم الادارة وحدها ولاتؤثر علي المركز المالي أو نتيجة الاعمال كما تصورها القوائم المالية ، ولكن اذا كان التقرير المطول يتضمن أمورا تؤثر علي القوائم المالية فينبغي علي المراقب الاشارة اليها في تقريره المختصر المقدم الي المساهمين والا كان مقصرا .

٣ - تقرير نشرة الاكتتاب في أسهم وسندات الشركة :

ينص قانون الشركات رقم ٣٦ لسنة ١٩٥٤ علي ضرورة اصدار نشرة للاكتتاب عند دعوة الجمهور للاكتتاب العام في أسهم أو سندات الشركه ، وينبغي أن تشتمل هذه النشرة علي جميع البيانات التي يهم الجمهور معرفتها عن الشركة .

ومن الضروري أن تزيل النشرة بتقرير يعده ويوقعه مراجع حسابات الشركة يفيد اطلاعه علي نشرة الاكتتاب ومراجعته لما تضمنته من بيانات علي مستندات تلك البيانات ، ثم نتيجة هذه المراجعة .

تقرير الفحص المحدود: Review Report

يقوم المراجع بإعداد هذا النوع من التقارير للشركات المساهمة غير المسجلة فى بورصة الاوراق المالية أو يقوم باجراءات الفحص المحدود للقوائم المالية ربع السنوية للشركات المسجلة فى البورصة ولكى يقوم المراجع بهذه الخدمة لا بد وان يكون مستقلا ويستند الى عنصرين اساسيين :

١ - الاستفسارات او استقصاءات الموجه الى المديرين فى الشركة Inquires .

٢ - الاجراءات التحليلية Analatical Procedures والتى تعتمد على إعداد مجموعة من المقارنات والنسب المالية وتحليل الاتجاه.

وأهم مايميز الفحص المحدود أن المراجع غير ملتزم بدراسة وتفهم نظام الرقابة الداخلية فى الشركة وان التقرير لا يتضمن رأى ايجابى عن سلامة القوائم المالية وصحة تطبيق المبادئ المحاسبية ولكن التقرير يتضمن ان المراجع لم ير شيئا يجعله يعتقد ان القوائم المالية غير سليمة أو تحتاج الي تعدلات.

ويلاحظ أن تقرير الفحص المحدود يأتى فى المرتبة الثانية بعد تقرير المراجعة، وفى حالة تعاقد المراجع مع الشركة على إعداد فحص محدود ثم قبل اصدار تقريره طالبت الشركة منه اجراء مراجعة بدلاً من الفحص المحدود فانه يصدر تقريرا واحدا بمستوى الخدمة الاعلى وهو تقرير مراجعة.

وفيما يلى نموذج لتقرير الفحص المحدود كما قدمه المعهد الامريكى للمحاسبين المعتمدين.

تقرير الفحص المحدود

إلى مساهمى شركة المنسوجات الحريرية

قمنا بفحص المركز المالي لشركة المنسوجات الحريرية فى ٢٠٠٢/١٢/٣١ وحساب الارباح والخسائر وقائمة الارباح المحتجزة وقائمة التدفق النقدى عن العام المنتهى فى ٢٠٠٢/١٢/٣١. هذا الفحص تم وفقا لمعاييرخدمة الفحص الصادرة عن المعهد الامريكى للمحاسبين القانونيين.

ويتضمن الفحص المحدود بصفة اساسية استفسارات واستقصاء للأفراد العاملين فى الشركة وتنفيذ الاجرادات التحليلية للبيانات المالية ويعتبر الفحص المحدود اقل فى الحجم والمجال من المراجعة التى تتضمن ابداء رأى إيجابى عن القوائم المالية ومدى اتفاقها مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، الفحص المحدود لا يتضمن ابداء هذا الرأى.

بناء على الفحص المحدود لا نرى هناك أية تعديلات جوهرية يجب اجراءها للقوائم المالية لشركة المنسوجات الحريرية لتصبح متفقة مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا تاماً.

التاريخ :

اسم المراجع:

التوقيع :

رقم الترخيص:

تقرير الاجراءات المتفق عليها: Agreed alon Procedures Report

فى هذا تقوم الادارة بتحديد اجراءات او اختبارات محددة بغرض تقييم شئ معين مثل تقييم نظام الرقابة الداخلية أو تقسيم نظام الرقابة على حسابات العملاء ويقوم المراجع الخارجى بتنفيذ هذه الاجراءات او الاختبارات دون اضافة اية اختبارات اخرى، ويلاحظ ان المراجع ليس لديه ادنى مسئولية لتقييم جودة أو كفاية الاختبارات التي حددتها ادارة الشركة.

وقد زاد استخدام الشركات والمؤسسات لهذا النوع من خدمات المراجع لما يتمتع به المراجع من استقلال وحيادية فإدارة الشركة تعرف جيداً الاختبارات المطلوبة ولكن ترغب فى طرف خارجى محايد مستقل لتنفيذ هذه الاختبارات ومن ثم تكون عادة نتيجة هذا التقرير هى ملخص لما وجده المراجع بعد تنفيذ الاختبارات Summary of findings ولا يتضمن التقرير رأى إيجابى أو سلبى.

وقد زاد انتشار هذا النوع من خدمة المراجع ليس فقط فى مجال المحاسبة والبيانات المالية ولكن ايضا فى مجالات اخري متعددة مثل تنظيم عمل المهرجانات الفنية والمسابقات مثل تحديد جوائز الاوسكار الفنية حيث يعطى للمراجع اجراءات محددة يقوم هو بتنفيذها. ويستخدم هذا النوع ايضا اذا كانت ادارة الشركة ترغب فى عقد عملية مالية مع البنك فقد يتم الاتفاق بين ادارة الشركة وادارة البنك على مجموعة من الاختبارات والاجراءات لانظمه الرقابة الداخلية أو بعض البيانات المحاسبية ويقوم المراجع الخارجي المستقل بتنفيذ هذه الاختبارات وإعداد تقريره.

ويلاحظ أيضاً أن تقرير الاجراءات المتفق عليها يجب ان يوضح للقارئ ان المراجع لم يقم بأية اجراءات اخرى غير المحددة له من جانب ادارة الشركة.

وقد قدم المعهد الامريكى للمحاسبينى المعتمدين المعيار رقم ٧٥ Statement on Auditing standrd No. 75 وتناولت تقرير الاجراءات المتفق عليها وقدم النموذج التالي لهذا التقرير .

تقرير مراجع خارجى مستقل

إلى السادة/ اعضاء مجلس ادارة شركة الغزل المصريه .

قمنا بتنفيذ الاجراءات المذكورة اسفله، والتى تم الاتفاق عليها مع مجلس ادارة شركة الغزل المصريه بغرض تحديد اجمالى المبيعات كما هو معرف فى عقد الايجار طويل الأجل والمؤرخ ٢٠٠١/٩/١ والمبرم بنى الشركة العصريه للآلات (مؤجراً) وشركة الغزل المصرية (مستأجر) . وقد تم تنفيذ الاجراءات المتفق عليها وفقاً للمعايير الصادرة عن المعهد الامريكى للمحاسبين المعتمدين .

وتعتبر كفايه هذه الاجراءات مسئوليه مجلس ادارة شركة الغزل المصريه وليس لدينا ايه مسئولية لتقييم كفايه أو جودة هذه الاجراءات سواء لغرض هذا العقد أو لأيه اغراض أخرى وتتمثل الاجراءات التى تم تنفيذها فى :

١- تم الحصول على بيان من ادارة الشركة عن اجمالى المبيعات للعام المنتهى فى ٢٠٠١/١٢/٣١ بلغت ٣٥٦٧٥٠٠٠ جنيه .

٢- تم الحصول علي تقارير اسبوعيه عن حركة النقديه من مدير الشركة موضحاً اجمالى المبيعات النقدية، المردودات، الخصومات، .. غيرها من المعلومات المرتبطه بالمبيعات .

٣- تم مقارنه الملخصات الشهريه لهذه التقارير مع بيان اجمالى المبيعات .

وبناء على هذه الاختبارات وجدنا الآتى :

١- هناك اتفاق بين المتحصلات النقديه اليوميه الظاهرة فى التقارير الاسبوعيه عن النقديه مع كشوف الحسابات الواردة من البنك .

٢- هناك اتفاق بين الملخصات الشهريه وبيان اجمالى المبيعات الذى تم الحصول عليه من الادارة .

هذه الاجراءات المتفق عليها لا تتضمن اجراءات مراجعه أو فحص محدود للقوائم الماليه ومن ثم نحن لا نصدر أى رأى سواء ايجابى أو سلبى فيما تتعلق بمدى اتفاق القوائم الماليه مع المبادئ المحاسبية المقبوله قبولاً عاماً .

التاريخ /

الاسم /

توقيع المراجع/

رقم الترخيص/

ويتم اعلان النشرة وتقرير المراجع قبل بدء الاكتتاب بخمسة عشر يوما فى صحيفتين من الصحف اليومية احداهما باللغة العربية وفى النشرة التى تصدرها وزارة الاقتصاد .

٤- التقارير الخاصة :

تعد التقارير الخاصة عادة فى حالة المنشآت التى تقوم باعداد قوائمها المالية على الأساس النقدى، وفى المنشآت التى لا تهدف إلى تحقيق الربح مثل المستشفيات والمدارس والجمعيات الخيرية، وتعد أيضا التقارير الخاصة عند التكليف بفحص حسابات بعض العناصر مثل حسابات الأصول الثابتة أو الفحص لأغراض خاصة مثل :

أ- الفحص بهدف شراء مشروع .

ب- الفحص فى حالة انضمام شريك .

جـ- الفحص بهدف منح قروض .

د- الفحص بهدف تحديد قيمة أسهم احدى الشركات المساهمة .

ويتم اعداد هذه التقارير طبقا لنفس المعايير التى يجب أن تعد على أساسها التقارير والتى سبق بيانها .

سادساً : بعض النماذج للشهادات التى تصدر عن مراجع الحسابات :

من الاهمية بمكان التعرف على كل من التقرير والشهادة حيث أن الخلط بينهما يترتب عليه تغيير كبير فى مسئولية مراجع الحسابات .

حيث أن الشهادة هى «اعلان كتابى عن حقيقة واقعة، وهى لا تعطى الا عما يبلغ منزلة يستطيع الشهادة بصحة بعض أرقامها كرصيد النقدية بالخزينة والبنك مثلا، اذن فالمراجع ليس بالطبع فى هذه المنزلة من اليقين فيما يتعلق بالحسابات والميزانية ولكن التقرير يتمثل فى أن المراجع أو المراقب فحص ما هو مكلف به وأنه حصل على البيانات الضرورية لبحثة وفحصه ثم يذكر رأية الفنى .

الا أنه كثيرا ما يطلب من المراجع اعطاء شهادة بامر معين محدد يهم المنشأة أن تبرزه وتعلنه تنفيذا لاغراضها، فمثلا قد ترى المنشأة أن أفضل طريقة لاغراء الجمهور على الاكتتاب فى اسهم جديدة تصدرها لزيادة رأس مالها هو اصدار شهادات بمتوسط أرباحها كما قد تلجأ دور الصحف اليومية إلى اصدار شهادة بمتوسط مبيعات جرائدها اليومية ليعرف المعلنون مدى قوة انتشارها فيقبلوا على الاعلان فيها .

والشهادة عادة تنقل الحقيقة مجردة فهى لا تنقل رأيا يختلف الفنيون فيه وذلك بعد الفحص المركز، ولكى يستطيع المراجع اعطاء مثل هذه الشهادة المطلوبة لابد له من البحث والفحص .

وسوف نتناول فيما يلى شهادة توزيع الجرائد وشهادة الارباح .

١- شهادة توزيع الجرائد :

تعمل كل دار صحيفة على بلوغ هدفين :-

أولهما : زيادة التوزيع .

ثانيهما : وفرة الاعلانات .

ويعتبر الهدف الثانى نتيجة للهدف الأول، وايراد الاعلانات من أهم مصادر ايراداتها لأن ايراد التوزيع وحدة لا يكاد يكفى لتغطية تكاليف اصدار الصحيفة .

والمعلن يهدف عن اعلانه إلي تبليغ أبناء تجارته إلى أكبر عدد من الاشخاص، وأقوى الوسائل لهذه الغرض فى معظم الاحيان هو اعلان فى الصحيفة ولكنه يختار عادة لاعلانه أوسع الصحف انتشارا حتى يصل لهدفه .

من أجل ذلك فإن دور الصحف الناجحة تحرص على أن تضع بين أيدى المعلنين شهادة رسمية دورية من محاسب خارجى بمدى توزيعها .

والشهادة تكون منصبة على مقدار الاعداد التى توزعها الجريدة والمفروض أن التوزيع الفعلى الذى حصلت ثمنه فعلا أو هى فى حكم المحصلة، فمن المتعين على الفاحص فى جميع الاحوال أن يتأكد بكل الوسائل أن التوزيع جدى وأن ثمنه قد حصل بالفعل .

ويتحقق الفاحص فى قيمة الاشتراكات واذا كانت الجريدة توزع اعدادا مجانا أولا وكذلك هل توزع اعداد بالخارج أم لا .

وفيما يلى نموذج لشهادة التوزيع :-

القاهرة فى ....

شهادة

بعد مراجعة الدفاتر والشهادات الخاصة بجريدة ....
وشركة التوزيع وهى تتولى الجريدة تقرر أن المعدل اليومى من النسخ المبيعة من الجريدة خلال السنة شهور المنتهية فى / / . بعد استبعاد النسخ المرتجعة كانت كما يلى :

xxxx نسخة - متوسط المبيعات الصافى
xxxx نسخة - النسخالموزعة على المعلنين والهيئات الاخرى .
xxxx الاجمالى

وقد تأكدنا من أ ثمن الاعداد التى استخرجت منها هذه الارقام قد سددت بالكامل للجريدة .

تحريراً فى : / /

اسم المحاسب القانونى :................
توقيعـــة :............................
سجل المحاسبين والمراجعين رقم: ....

٢- شهادة الارباح :

قد يطلب من المراجعين الخارجيين شهادة بأرباح منشأة معينة لتدعو على اساسها أي أمر يهمها كزيادة رأس المال أو بيع المنشأة لمنشأة أخري أو انضمام شريك جديد إلى شركة موجودة .

وبالطبع فإن الارباح المرتفعة للمنشأة من شأنها أن تدفع المستثمرين للاكتتاب فى أسهم زيادة رأس المال، أو بيع المنشأة بسعر مجزى، كما وأنها تغرى الشريك على الانضمام للشركة .

وفى هذه الحالة لا يكون أساس شهادة المراجع الخارجى عادة هو رقم صافى الربح المبين فى ميزانية المنشأة ولوكانت حساباتها قد سبق مراجعتها بواسطة مراجع آخر، ذلك لأنه ليس الغرض من ذكر رقم الربح المشهود به الالمام بنتيجة الماضى فقط، وانما الاسترشاد بما ينتظر أن يكون عليه الربح فى المستقبل حيث يقوم المراجع باستبعاد ما يكون هناك من مصروفات أو خسائر أو أرباح طارئة ليست متكررة الحدوث فى السنوات المختلفة حتى يكون الرقم المشهود به مرآة صادقة لابارح المستقبل .

ومن أجل ذلك فإن الامر يتطلب اجراء عدة تسويات نذكر منها على سبيل المثال :

١- اذا حدث أن المنشأة- مثلا- قد غالت فى استهلاك أحد أصولها الثابتة، فإن من الواجب اعادة زيادة الاستهلاك إلى رقم الارباح المستخرج .

فاذا فرض وأن رقم الارباح الصافية بلغ ١٠٠,٠٠٠ج أن الزيادة فى الاستهلاكات كانت ٢٠,٠٠٠ج .

فإن الربح بعد التسوية = ١٠٠,٠٠٠ + ٢٠,٠٠٠ = ١٢٠,٠٠٠ ج .

٢- اذا كانت الارباح والخسائر تتضمن فائدة قرض حملت خطأ وأن هذا القرض قد سدد فعلا فانه يجب اضافة قيمة تلك الفائدة إلى رقم الارباح لأنها لا تتكرر مستقبلا فاذا فرض أن رقم الارباح الصافية المستخرج ١٠٠,٠٠٠ ج وذلك بعد حسب الفائدة على

القرض والتى بلغت قيمتها ١٠,٠٠٠ج .

فان رقم الارباح الجديد سوف يكون :

١٠٠,٠٠٠ + ١٠,٠٠٠ = ١١٠,٠٠٠ج .

٣- اذا ما تضمن حساب الارباح والخسائر- مثلا- مصروفات أو خسائر رأسمالية كتكاليف شراء عدد وآلات فانه يجب تصحيح ذلك الوضع باستبعاد الفرق بين استهلاك هذه العدد والآلات وبين التكلفة الرأسمالية لها .

فإذا فرض أن رقم الربح الصافى ١٠٠,٠٠٠ج وذلك بعد تحميل حساب الارباح والخسائر بمبلغ ٥٠٠٠ج قيمة تكاليف عدد وآلات اشتريت خلال السنة وأنها تستهلك بمعدل ١٠٪ سنويا .

فانه يجب أن يضاف إلى الارباح مبلغ الـ ٥٠٠٠ج كلها للارباح، على أن يستبعد من هذه الارباح استهلاك هذه العدد والادوات وذلك على النحو التالى :

استهلاك العدد والأدوات = ٥٠٠٠ × ١٠٪ × ١/٢ = ٢٥٠ج .

رقم الربح الجديد = ١٠٠,٠٠٠ + (٥٠٠٠ - ٢٥٠) = ١٠٠,٠٠٠ + ٤٧٥٠ = ١٠٤,٧٥٠ جنيها .

٤- اذا ما تضمن حساب الارباح والخسائر مخصصات لا تقابل خسائر مؤكدة الوقوع، وأن هناك زيادة فى المخصصات المكونة، فانه يجب أن يضاف ايضا إلى الارباح اية زيادة فى المخصصات المكونة .

نموذج لشهادة الارباح :

القاهرة فى :   /   /

السيد/ عضو مجلس الادارة المنتدب لشركة ....

بناء على تعليماتكم لى بتاريخ .... قد فحصت حسابات .... فى السنوات الثلاثة السابقة المنتهية فى ۱۲/۳۱/   .

وانني أقرر أن أرباح هذه المنشأة فى تلك المدة بعد استبعاد الخسائر والارباح الرأسمالية التى كانت مدرجة فى حساب الأرباح والخسائر، وقبل حساب فائدة قرض قد تم سداده فى ۱۲/۳۱/   ، وبعد عمل كل التسويات التى رأيتها واجبة فى هذا الصدد هى مما يلى :-

أرباح السنة المنتهية فى ۱۲/۳۱/	xxxx
أرباح السنة المنتهية فى ۱۲/۳۱/	xxxx
أرباح السنة المنتهية فى ۱۲/۳۱/	xxxx
المجموع	xxxx
المتوسط	xxxx
ويطرح الاستهلاكات كما قدرها الخبراء والفنيون (-)	xxxx
متوسط الربح بعد الاستهلاك	xxxx

وتفضلوا بقبول وافر التحية والشكر،

اسم المحاسب القانونى ....

توقيعـــة : ....

سجل المحاسبين والمراجعين رقم ....

أسئلة على الباب السادس

السؤال الأول :

فيما يلى الرأى الذى أصدره أحد المراجعين عن القوائم الماليه لسنه ٢٠٠١ للشركة العربية للتجارة والمقاولات .

> شهادة المراجعين
> أحمد وشركاه
>
> إلى من يهمه الأمر :
>
> فى رأينا أن الميزانية المرفقة وقائمة نتائج الأعمال المرتبطة بها تعطى صورة صادقة وعادلة للمركز المالى للشركة العربية للحاسبات ونتائج عملياتها .
>
> وقد تم فحصنا لهذه القوائم المالية وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها وبالتالى تضمن بعض الاختبارات للسجلات المحاسبين وبعض اجراءات المراجعة الأخرى التى رأيناها ضرورية، فيما عدا لم نصادق على حسابات المدينين- وقمنا بدلا من ذلك بمتابعة تحصيل الحسابات فى وقت لاحق، وأننا لم نلاحظ الجرد السنوى لأنه تم قبل أن نعين كمراجعين للشركة .

المطلوب :

تحديد جميع جوانب القصور التى تضمنتها شهادة المراجعين السابقة ومناقشتها .

السؤال الثانى :

أذكر أمثلة لعدم التأكد الذى قد يؤثر على رأى المراجع .

السؤال الثالث :

اشرح معنى عبارة «فيما عدا..» التى ترد فى تقرير المراجع المتحفظ ومتى تستخدم .

السوال الرابع :

ما هو الهدف عن الامتناع عن ابداء الرأى، ومتى يستخدم .

السؤال الخامس :

ما هو الرأى المعاكس ؟ ومتى يستخدم .

السؤال السادس :

أذكر أسباب ثلاثة لتقييد عمل المراجع .

الباب السابع

المراجعة فى ظل تشغيل البيانات باستخدام الحاسب الالكترونى

الباب السابع

المراجعة فى ظل تشغيل البيانات باستخدام الحاسب الالكترونى

لقد تأثرت المحاسبة والمراجعة بظهور وتطور الحسابات الالكترونية . حيث أن الدورة المحاسبية التقليدية الطويلة يمكن أن تتم بسهولة وبسرعة باستخدام الحاسبات الاكترونية، كما تأثرت المجموعة المستندية والدفترية وأصبحت تتخذ شكلا جديداً .

ويتضمن هذا الباب الفصول التالية :

الفصل الأول: آثار استخدام الحاسب الالكترونى فى الوحدات الاقتصادية .

الفصل الثانى: أثر التشغيل الالكترونى للبيانات على معايير المراجعة .

الفصل الثالث : أثر التشغيل الالكترونى للبيانات على أساليب المراجعة .

الفصل الأول

آثار استخدام الحاسب الالكترونى فى الوحدات الاقتصادية

لقد تأثرت المحاسبة والمراجعة بظهور الحاسبات الالكترونية . حيث أن الدورة المحاسبية التقليدية يمكن أن تتم بسهولة وبسرعة باستخدام الحاسبات الالكترونية، كما تأثرت المجموعة المستندية والدفترية وأصبحت تتخذ شكلا جديدا يتفق مع طبيعة الحاسبات الالكترونية، وعلى الرغم من أن الحاسب الالكترونى لم يغير من هدف المحاسبة الأساسى وهو ترفير المعلومات لمستخدميها، الا أنه قد أدى إلى تغيير طبيعة وطريقة تشغيل البيانات وتحويلها إلى مجرد أضفاء الصبغة الآلية أو الالكترونية على نظم تشغيل البيانات ولذلك يجب على المحاسبين والمراجعين أن يتكيفوا مع التغيرات المستمرة الاقتصادية والتنظيمية والاجتماعية الي ترتبت على تطوير الحاسبات الالكترونية واستخدامها فى نظم المعلومات المحاسبية .

ان اجراءات المراجعة التقليدية لم تعد تلائم نظم التشغيل الحديثة المعقدة للبيانات بعد ان تطور استخدام الحاسبات الالكترونية، كما حدث تغير فى الاجراءات التى يتبعها المراجع فى التقييم إلى استخدام الحاسبات الالكترونيه فى اطار نظم متكاملة للمعلومات .

ومع ذلك فإنه يجب الاشارة إلى أن المفاهيم الاساسية للمراجعة لا تختلف فى ظل استخدام الحاسبات الالكترونية عن النظم اليدوية، حيث لا تختلف معايير المراجعة المتعارف عليها، وآداب السلوك المهنى، كما لا تختلف المسئولية القانونية للمراجع، ويمكن الاختلاف فقط فى طريق تنفيذ وتطبيق المفاهيم الاساسية للمراجعة .

ولقد تضمنت قائمة معايير المراجعة المتعارف عليها التى أصدرها المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونين المعيار التالى :

«يجب أن يتم الفحص بواسطة فرد أو أفراد يتوافر لهم تدريبا فنيا كافيا وأن يكونوا مؤهلين كمراجعين» [1] .

(1) American Institute of Certified Public Accountants Statement of Auditing Standards (SAS) No. 1, Codification of Auditing Standards and Procedures (New York; AICPA, 1972 Sec., 150-152 .

وهذا المعيار سبق أن عرضه الكاتب فى الباب الأول المبحث الخامس من هذا الكتاب تحت تصنيف المعايير العامة وهو معيار الاعداد العلمى والخبره .

كما أصدر المعهد بعد ذلك مجموعة من القوائم التفسيرية للمعايير المتعارف عليها، ومن هذه القوائم قائمة معايير المراجعة رقم (٣) وهى بعنوان :

« أثر تشغيل البيانات الكترونيا EDP على دراسة وتقييم المراجع للرقابة الداخلية » وقد تضمنت هذه الدراسة بعض المتطلبات الخاصة التى تتعلق بخبرة مراجع الحسابات حيث أوضحت ما يلى [١] :

«اذا كان النظام المحاسبى للعميل (المنشأة التى يتم مراجعتها) يعتمد على التشغيل الالكترونى للبيانات، فإن ذلك يتطلب ضرورة فهم المراجع للنظام بصورة كافية حتى يستطيع تمييز وتحديد وتقييم السمات الاساسية للرقابة المحاسبية سواء كان نظام التشغيل الالكترونى للبيانات مبسطاً أو معقدا» .

ومما لا شك فيه أن تكنولوجيا التشغيل الالكترونى فى البيانات قد فرضت مجموعة من المتطلبات الاضافية على المراجع، ويتطلب الوفاء بهذه المتطلبات ضرورة اكتساب المراجع معرفة بمفاهيم الحاسبات الالكترونية وأساليب الرقابة ومنهج المراجعة . وغيرها من الأمور غير المطلوبة من المراجع فى حالة مراجعة النظم اليدوية أو الآلية ولقد تطورت نظم تشغيل البيانات من الناحية الالية فى ثلاثة مراحل رئيسية وهى :

أولاً: نظم يدوية .

ثانياً: نظم آلية (باستخدام الآت المحاسبة والآلات ذات البطاقات المثقوبه) .

ثالثاً: نظم الحاسبات الالكترونية .

أولا: النظم اليدوية :

(1) American Institute of Certified Public Accountants SAS No. 3, The Effects of EDP on the Auditor's Study and Eualuation of Internal Control (New York, AICPA, 1974), Sec., 221-224 .

حيث تعتمد النظم اليدوية على العنصر البشرى حيث يتم تسجيل العمليات المالية التى تتضمنها المستندات الأصلية فى دفاتر اليومية وترحيلها إلى دفاتر الاستاذ يدويا، كما يتم اعداد موازين المراجعة والقوائم المالية وغيرها من التقارير المالية يدويا .

وتتسم النظم بأن مسار المراجعة Audit Trail مرئى ويشمل مسار المراجعة المستندات والسجلات ودفاتر اليوميات والأستاذ والتقارير المحاسبية المختلفة، ونظرا لأن مسار المراجعة فى النظم اليدوية مرئى، فإن المراجع يستطيع فحص المستندات واليوميات ودفاتر الأستاذ والتقارير المختلفة، كما يمكنه تتبع العمليات من المستندات الأصلية إلى اليوميات وإلى دفاتر الاستاذ والقوائم والتقارير وبالعكس، كما يمكن المراجع ملاحظة مسار العمليات بالكامل لتحديد ما اذا كانت الاجراءات مطبقة بصورة سليمة أم لا .

ثانيا: النظم الآلية :

قد تستخدم الشركة الآلات المحاسبية فى تنفيذ جزء من عمليات المنشأة المحاسبية أو فى تنفيذ جميع العمليات المحاسبية .

فقد يوضع تصميم النظام المحاسبى للمنشأة على أساس اجراء جزء معين من العمليات المحاسبية بالوسائل الآلية بينما تجرى باقى العمليات بالطرق اليدوية كما هو الحال عند استخدام الآلات فى قسم الحسابات الجارية والخزينة دون غيرهما، ذلك اذا كان حجم العمليات المحاسبية وطبيعتها يستلزم استخدام الوسائل الآلية بكل من هذين القسمين فقط .

أو أن يوضع تصميم النظام المحاسبى على أساس استخدام الوسائل الآلية لاجراء كافة العلميات المحاسبية المتعلقة بنشاط المنشأة وفى هذه الحالة يبين برنامج استخدام الالات أنواع الوسائل الآلية المستخدمة بكل قسم من أقسام المنشأة وتسلسل عمليات المحاسبة الآلية لكل نوع من أنواع الصفقات وكيفية تجميع النتائج المتعلقة بالعمليات المختلفة وربطها ببعضها البعض .

وتنقسم الوسائل الآلية المستخدمة فى تشغيل البيانات فى منشآت الأعمال إلى:-

١- الآلات المحاسبة الغرض منها تسهيل العمليات الحسابية .

٢- آلات المحاسبة والغرض منها ميكنة العمليات المحاسبية الخاصة بالقيد والترحيل واعداد القوائم المالية والتقارير أى تقوم بطباعتها فى المستندات والسجلات .

٣- الآلات ذات البطاقات المثقوبة. ويعتمد استخدامها على تسجيل البيانات على هيئة ثقوب فى بطاقات خاصة ثم تشغيلها على آلات التبويب للحصول على المعلومات المطلوبة فى شكل قوائم أو تقارير مبوبة ومرتبة وفقا للهدف منها .

وتنقسم الآلات ذات البطاقات المثقوبة إلى عدة وحدات تكمل بعضها البعض وتقوم كل منها بمهمة خاصة، فآلة التثقيب تستخدم فى تثقيب البطاقات وآلة مراجعة التثقيب تستخدم فى مراجعة والتأكد من صحة التثقيب . أما آلات الفرز فتقوم بفرز البطاقات حسب البيان المطلوب، وآلة اعداد الجداول (آلة المحاسبة المثقوبة) تتولى اجراء العمليات الحسابية وعمليات التبويب المطلوبة ثم طبع التقارير المطلوبة .

ويترتب على استخدام الوسائل الآلية فى مجال المحاسبة عدة مشاكل بعضها يتصل بتصميم المستندات والسجلات المحاسبية وطرق أخرى عمليات التسجيل ودرجة تفصيل البيانات التحليلية التى تستخدم هذه الآلات لا نتاجها ويتصل بعضها الآخر بأنظمة المراقبة الداخلية ومدى امكان الاعتماد على الوسائل الآلية وفى تحقيقها ، كما يترتب على استخدام الوسائل الآلية تعديل برنامج المراجعة بما يتناسب مع خصائص النظام الآلى الذى تتبعه المنشأة فى اعداد الحسابات واستخراج النتائج .

ويستطيع المراجع فى حالة استخدام الآلات المحاسبية والآلات ذات البطاقات المثقوبة أن يتبع العمليات من المستندات إلى دفاتر اليوميات فى دفاتر الأستاذ ثم إلى التقارير وبالعكس . أن تتبع وملاحظة العمليات فى حالة استخدام الوسائل الآلية لا يختلف كثيراً عن النظم اليدوية. وان كانت ملاحظة العمليات تكون أكثر صعوبة نظرا للسرعة التى تتم بها عمليات تشغيل البيانات فى حالة النظم الآلية .

مشاكل مراجعة نظم المحاسبة الآلية :

١- تتميز أنظمة المحاسبة الآلية بعدم وجود سجلات القيد الأولى لأنها تعتمد أساساً على الترحيل المباشر من المستندات الأصلية ويواجه المراجع نتيجة لذلك المشاكل التالية [(١)] :

أ- لا يجد المراجع المجاميع الشهرية أو تفاصيلها اليومية لأى عنصر مثل المبيعات كما يظهر عادة ومباشرة فى دفتر يومية المبيعات .

ب- ربما أن نفس المستند الذى يستعمل فى أكثر من عملية يكون قد وضع فى ترتيب يختلف عن الترتيب الذى يريده المراجع، فمثلا فاتورة البيع تستخدم مرة للحصول على مجموعة المبيعات ثم تستخدم للترحيل منها إلى الجانب المدين من حساب العميل فى أستاذ المدينين ثم قد تستخدم كشوف تحليلية للمبيعات بالمناطق . ثم تستخدم لاعداد قيمة العمولة المستحقة لمندوبى البيع .

جـ- ربما انه فى حالة حجم العمليات التى من نفس النوع والطبيعة تتم هذه العمليات فى مجموعات كبيرة وتجمع كل هذه المجموعات فى مجموع اجمالى واحد نهائى مما قد يصعب على المراجع محاولة مراجعته أو حتى اختباره لصعوبة تحليلة إلى مجموعات مناسبة من وجهة نظر المراجع .

ولكى يمكن التغلب على هذه الصعوبات بالمقترحات التالية :-

×× ترقيم المستندات الاصلية بأرقام مسلسلة حسب استعمالها فى القيد مما يسهل الرجوع إليها .

×× تجميع هذه المستندات الاصلية اثباتها فى مجموعات متتابعة .

×× تحتفظ هذه المجموعات فى ملفات تسلسل ارقامها .

×× الاحتفاظ بسجلات تثبت فيها مجاميع هذه المجموعات حسب تسلسلها بالكميات والقيم النقدية وأية بيانات تفصيلية أخرى تكون لازمة مثل التحاليل الاحصائية

(١) د. السيد المتولى المرسى، مبادئ المراجعة، ص٣٢٥، مكتبة الجلاء الجديدة سنة ١٩٩١ .

وغيرها لا يمكن أن تحفظ هذه المجموعات على نفس طريقة دفاتر الاستاذ ذات الميزان المستقل على اساس مقارنة كل مجموعة على حده من المجموعات على اساس تسلسلها .

٢- هناك أيضاً مشكلة عدم وجود مؤشرات لسهولة الرجوع إلى بيان أو رقم متصل ببيانات أخرى .

وعلاج هذه المشكلة هو مراعاتها تصميم نظام لتسهيل الرجوع إلى البيانات المتصلة بعضها البعض واختبارها ، فهى تيسير على المراجع ومصلحة وفائدة للعميل أيضاً .

٣- مشكلة استعمال الدليل المحاسبى بالارقام قد يكون مضللا للمراجع ولكن يمكن معالجة ذلك بطبع نسخ من الدليل تبين أرقام الحسابات موضحاً أمام كل منها اسم الحساب وتعطى صورة للمراجع منها لاستعماله الشخصى .

ثالثا: نظم الحاسبات الالكترونية :

أدى التطور السريع فى نظم التشغيل الالكترونى للبيانات إلى اعادة النظر فى أسلوب المراجعة التقليدية حيث أن نظم الحاسب الاليكترونى وهى تختلف عن الوسائل السابق ذكرها حيث تتصف بخواص متميزة وهى السرعة المذهلة فى تشغيل البيانات يعبر عنها بواحد فى المليون من الثانية وذلك بفضل الدائرة الاليكترونية ولما يتصف من خواص الذكراة الداخلية أو تخزين البرامج . وأيضا تخزين المعلومات واعادة تشغيلها عند الطلب .

من الخصائص الاساسية للمحاسب لاليكترونى كونه يعمل وفقا لنظام الترقيم الذى يرتبط بطبيعة التخزين الداخلى للمحاسب. وهناك أنظمة رقمية أخرى بخلاف الترقيم بطبيعة التخزين الداخلي للمحاسب. وهناك أنظمة رقمية أخرى بخلاف الترقيم المألوف- الترقيم العشرى وتستخدم هذه النظم الأخرى فى اعداد برامج الحاسب الاليكترونى ومن أهمها . نظام الترقيم الثمانى ونظم الترقيم السادس عشر نظام يجمع بين خصائص النظم السابقة ويربط بينها وأشهر هذه النظم النظام العشرى

باستخدام الرموز الثنائية .

والعناصر المشتركة فى نظام الحاسب الالبكترونى هى [١] :

١- الأجهزة، بطاقات القراءة والطباعة .

٢- الأفراد المدربين .

٣- البرامج والاجراءات .

وقد طرأ على هذه الوسيلة مراحل تطور هى بحق ثروة تكنولوجيه مذهله تنحصر فى أربعة أجيال لها أنعكاسها المباشر فى التشغيل والذاكرة والكفاءة العالية والتكلفة .

ولقد ترتب على استخدام الحاسبات الالكترونيه فى تشغيل البيانات المحاسبية العديد من المشاكل بالنسبة للمراجعة من أهمها .

١- أن الصعوبات التى تواجه المراجع فى الملاحظة المادية لمراحل العملية المحاسبية فى النظم الآلية نتيجة سرعة تشغيل البيانات قد ازدادت نتيجة استخدام الحاسبات الالكترونية .

٢- أدى تخزين البيانات والتعليمات داخل الحاسبات الالكترونية (التخزين الداخلى أو الرئيسى) إلى أن المراجع لن يستطيع ملاحظة عمليات تشغيل البيانات لتحديد ما اذا كانت الاجراءات تطبق بصورة سليمة أم لا . وبالاضافة إلى ذلك فإن اختفاء البيانات داخل إلى سبب يؤدى إلى دعم قدرة المراجع على تتبع العمليات من المستندات إلى التقارير وبالعكس .

٣- يمكن تعديل اجراءات تشغيل البيانات والبرامج بدون علم المراجع ويمكن احداث هذه التعديلات من خلال آلة الكونسول مثلا. وعلى ذلك فإن إجراءات تشغيل البيانات التى يعتقد المراجع أنها مطبقة قد لا تكون مطبقة فعلا .

---

(1) Bulletin Issned By, Computer Training Institute C.T.I., The Nature & Development of Computers"Talaat Harb St., Cairo, 1978, pp. 1-3 .

٤- اختفاء مسار المراجعة بصورة جزئية أو كلية نتيجة استخدام الحاسبات والالكترونية .
ويشمل مسار المراجعة- المستندات والسجلات ودفاتر اليوميات والاستاذ والملفات المغنطه (ملفات عمليات وملفات رئيسية) والتقارير المحاسبية التى تساعد المراجع على تتبع العمليات من المستندات الاصلية إلى التقارير المحاسبية وبالعكس .
وبالاضافة إلى عدم قدرة المراجع على تتبع البيانات داخل الحاسب ويرجع ذلك إلى مجموعة من العمل منها استبعاد مستندات المصدر حيث يمكن ادخال البيانات مباشرة إلى الحاسب واستبعاد السجلات الوسيطة (اليوميات مثلا) حيث يتم ترحيل العمليات مباشرة إلى الملفات الرئيسية، كما قد تستبعد التقارير حيث قد يتم توفير المعلومات فى صورة اجابات على استفسارات فقط .

٥- ادى التطور فى الحسابات الالكترونية (حاسبات العميل الثالث) إلى امكانية تشغيل عدة برامج فى نفس الوقت. .وقد نتج عن ذلك مشكلة للمراجع تتمثل فى أنه قد يتم تعديل البرامج والملفات خلال تشغيل بيانات برنامج آخر، وقد يكون هذا التعديل غير مصرح به، وقد يتم بدون علم المراجع .

٦- أمكن من خلال حاسبات الجيل الثالث تشغيل البيانات من بعد، وهو ما يطلق عليه Teleprocessing، ويعنى تحويل البيانات من خلال قنوات اتصال مثل الخطوط التليفونية أو الموجات المصغرة (الميكروويف) أو الاقمار الصناعية . ويسمح هذا التشغيل بادخال البيانات إلى الحاسب من احدى النهائيات فى أحد المواقع، وترحيل هذه البيانات إلى حسابات أو ملفات فى موقع آخر وطبع النتائج فى موقع ثالث .

وقد يترتب على تشغيل البيانات عن بعد حدوث اختلاسات فى الأصول فى حالة امكانية الوصول إلى البرامج والملفات بطريقة غير مصرح بها .

ويجب على المراجع أن يقوم بتقييم تشغيل البيانات عن بعد، للتأكد من وجود ضوابط رقابية تحول دون الوصول إلى البرامج والملفات بصورة غير مرخص بها وبالتالى تضمن عدم حدوث أية اختلاسات فى الاصول .

الفصل الثانى

أثر التشغيل الالكترونى للبيانات على معايير المراجعة

أصدر معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين قائمة بمعايير المراجعة المتعارف عليها وتتضمن هذه القائمة كما سبق أن أوضحنا فى المبحث الخامس من الباب الأول من هذا الكتاب عشرة معايير مبوبة فى ثلاث مجموعات هى المعايير العامة ومعايير العمل الميدانى ومعايير اعد اد التقارير . كما اصدر المعهد بعد ذلك سلسلة من القوائم لتفسير معايير المراجعة المتعارف عليها، وكان صدور القوائم الجديدة يرتبط بظهور مشاكل لمهنة المراجعة تستدعى تفسيرا رسميا لها من معهد المحاسبين القانونيين الامريكى. وغالباً ما يطلق على هذه التفسيرات معايير المراجعة أو المعايير. ومن الناحية الفنية تمثل هذه المعايير الاضافية تفسيرات لمعايير المراجعة المتعارف عليها . ومن القوائم التفسيرية التى أصدرها معهد المحاسبين قائمة معايير المراجعة رقم (٣) وهى تتعلق بأثر تشغيل البيانات الكترونيا على دراسة وتقييم المراجع للرقابة الداخلية..

إن معايير ومفاهيم المراجعة الاساسية لا تتغير ببساطة لمجرد التحول من التشغيل اليدوى للبيانات المحاسبية إلى التشغيل الآلى أو الالكترونى، ويجب على المراجع فى حالة مراجعة نظم التشغيل الالكترونى للبيانات ان يلتزم بمعايير المراجعة المتعارف عليها والتى تشمل المعايير العامة ومعايير العمل الميدانى ومعايير التقارير. ان الالتزام بمعايير المراجعة العامة ومعايير التقارير لم يتأثر بصورة جوهرية باستخدام الحاسبات الالكترونية فى تشغيل البيانات المحاسبية .

واذا أخذنا المعيار الأول من معايير العمل الميدانى والذى يتعلق بتخطيط عملية المراجعة بصورة كافية والاشراف بصورة جدية وسليمة على أعمال مساعدى المراجع فإن الالزام بهذا المعيار يعد أكثر صعوبة وتعقيدا فى حالة استخدام الحاسبات الالكترونية، حيث يواجه المراجع فى تخطيط عملية المراجعة مشكلة تقييم وفحص مجموعة من الضوابط والاساليب الرقابية غير موجودة فى النظم اليدوية أو الالية، كما أن الاشراف

على أعمال مساعدى المراجع أصبحت أكثر صعوبة نتيجة لأن المراجع يقوم بالاشراف على أعمال تتعلق بالمحاسبة والمراجعة بالإضافة إلى قيامه بمراقبة تشغيل العديد من الأعمال المعقده على الحاسب .

ويتطلب المعيار الثانى من معايير العمل الميدانى دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بصورة سليمة كأساس لتحديد مدى الاعتماد على هذا النظام .

وبالتالى تحديد مدى الاختبارات اللازمة والتى تحدد اجراءات المراجعة الضرورية، ويهدف مراجع الحسابات من دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية إلى تحقيق غرضين أساسين هما :-

١- تحديد إلى أى مدى يمكن الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية وبالتالى تحديد طبيعة ومدى وتوقيت اختبارات المراجعة التالية التى يقوم بها المراجع لفحص القوائم المالية.

٢- تخطيط اجراءات المراجعة التالية .

وتعتمد دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية فى ظل التشغيل الالكترونى للبيانات على نفس المبادئ الاساسية للرقابة الداخلية فى النظم الأخرى لتشغيل البيانات. ولتقييم نظام الرقابة الداخلية فى ظل استخدام الحاسب الالكترونى يمكن التركيز على أثر التشغيل الالكترونى للبيانات على نظام الرقابة الداخلية ثم دراسة المشكلات المترتبة على استخدام الحاسب الالكترونى من حيث المدخلات وعمليات التشغيل وتخزين البيانات .

أولاً: المزايا المترتبة على ادخال الحاسبات الالكترونية فيما يتعلق بالرقابة الداخلية [1] :

١- الدقة :

يعد الحاسب الالكترونى أكثر دقة من الانسان فى اداء عمليات التشغيل المختلفة حيث يقترب معدل الاخطاء فى حالة استخدام الحاسبات الالكترونية من الصفر. فالحاسب

(١) د. إبراهيم رسلان حجازى، الاتجاهات الحديثة فى المراجعة، دار الثقافة العربية القاهرة، سنة ١٩٨٧ .

الالكترونى لا يخطئ فى العمليات الحسابية المختلفة ولا يقبل قيد يومية غير متوازن، ولا يرحل إلى حسابات غير مختصه ولا يخطئ فى ترصيد الحسابات .

٢- الاتساق :

يقوم الحاسب بمعالجة العمليات المتشابهه على اساس ثابت، وعلى سبيل المثال اذا كانت تعليمات الحاسب تشمل قيامه بفحص حدود الائتمان للعميل قبل الموافقة على البيع، فإن الحاسب سيقوم بهذا الفحص بصورة مستمرة متسقه .

٣- الدافعية :

لن يستفيد الحاسب من أية أخطاء أو تلاعب فى الحسابات ولذلك لا يوجد للحساب أية حوافز لعدم الامانة .أو الغش أو التزوير وعلى العكس من ذلك فقد يضع الفرد مصالحة الشخصية قبل مصلحة المنشأة .

ثانياً: المشكلات المترتبة على استخدام الحاسب الالكترونى :

يمكن مناقشة هذه المشكلات من حيث الجوانب التالية :

١- المدخلات :

تشمل المشكلات المتعلق بالمدخلات ما يلى :-

أ- استبعاد المستندات الاصلية :

قد يتم ادخال البيانات إلى الحاسب مباشرة من خلال نهائيات بدون استخدام مستندات أصلية، وعلى سبيل المثال يمكن استقبال طلبات العملاء تليفونيا وادخالها مباشرة إلى الحاسب. ويترتب على عدم وجود المستندات الأصلية للعمليات عدم قدرة المراجع على التأكد من وجود ترخيص بأداء العمليات، كما يؤدى إلى اختفاء مسار المراجعة .

ويمكن معالجة هذه المشكلة عن طريق :-

- الرقابة على النهائيات بالتأكد من ادخال البيانات عن طريق الاشخاص المرخص لهم فقط.

- الربط بين كل عملية من العمليات ومشغل الحاسب والنهائية المستخدمة فى ادخال العملية ووقت الادخال، وذلك لتحديد المسئولية وضمان الترخيص بأداء العمليات المختلفة .

ب- ظهور مصادر واحتمالات جديدة للأخطاء :

قد يتم استخدام اقراص أو أشرطه ممغنطه بطريقة خاطئة . وبالتالى قد تكون كل البيانات التى تدخل للحاسب بيانات غير سليمة. ويمكن التغلب على ذلك من خلال برامج خاصة لاختبار صحة بيانات المدخلات ويتم تنفيذ هذه البرامج .قبل تشغيل البيانات فى انتاج المخرجات .

جـ- اعتبار العمليات التى أدخلت للحاسب عمليات معتمدة أو مرخص بها ، يتضمن الأسلوب السليم لتشغيل البيانات باستخدام الحاسب الالكترونى وجود مجموعة من أساليب الرقابة المادية والتنظيمية على ادخال البيانات، وعلى ذلك يفترض أن العمليات التى ادخلت إلى الحاسب عمليات معتمدة أو مرخص بها اذا استطاع شخص ما تغذيه الحاسب ببيانات بطريقة غير مشروعة عن طريق تجنب وسائل الرقابة فإنه يكون قد أضفى على هذه العملية غير المشروعة الصفه الرسمية طالما ادخلت البيانات إلى الحاسب ويتطلب ذلك وجود اجراءات تضمن اعتماد أو الترخيص بأداء العمليات المختلفة .

٢- تشغيل البيانات :

تشمل مشاكل الرقابة الداخلية فى مجال تشغيل البيانات ما يلى :-

أ- افتقاد الحاسب الالكترونى للتقدير الشخصى .

قد يترتب على استخدام الحاسب الالكترونى أخطاء غير عادية وعلى سبيل المثال اصدار أحد شيكات الأجور بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه بدلا من ٥٠ جنيه، وفى النظم اليدوية لا

يمكن الوقوع فى مثل هذه الأخطاء التى تخرج عن الحدود المعقولة، بينما قد يقع الحاسب الالكترونى فى مثل هذه الأخطاء نظرا لافتقاده التقدير الشخصي، ويمكن معالجة مشكلة افتقاد الحاسب الالكترنى للتقدير الشخصى بأن تتضمن برامج الحاسب مقارنات منطقية واختبارات للمعقولية، وعلى سبيل المثال يمكن أن يتضمن برنامج الأجور مقارنة صافى استحقاقات كل عامل وقيمة معينة محددة مقدما لا يمكن أن يصل اليها صافى استحقاقات أى عامل من العاملين بالمنشآة ولا يصدر أى شيك من شيكات الأجور الا اذا كانت قيمة الشيك فى حدود القيمة المحدودة مقدما .

ب- تركز العمليات داخل الحاسب الالكترونى :

يعد الفصل بين المسئوليات احد عناصر الرقابة الداخلية، وعلى سبيل المثال فى النظم اليدوية فإن مسئولية التسجيل فى اليوميات يجب أن تكون منفصلة عن مسئولية الترحيل إلى حسابات الاستاذ. وفى حالة استخدام الحاسبات الالكترونية فإن هذه المسئوليات وغيرها تتم غالباً بواسطة الحاسب الالكترونى، وعلى سبيل المثال فى نظام الأجور يقوم الحاسب بالاحتفاظ بسجلات العاملين وأجورهم . وتحديد استحقاقاتهم واستقطاعهم واعداد تحليل تكلفة العمالة واصدار شيكات الأجور . وقد يستغل العاملون فى تشغيل البيانات هذا الوضع لتحقيق أغراض شخصية وعلى سبيل المثال فقد يعدل مخطط برامج فى احد البنوك برنامج طبع قائمة الحسابات المكشوفة حتى لا يظهر حسابه فى هذه القائمة، وبالتالى يستطيع الاستمرار فى السحب على المكشوف فى حسابه بدون ان يتم اكتشافه .

ويمكن معالجة هذه المشكلة عن طريق الفصل بين وظيفة تحليل النظم واعداد البرامج ووظيفة تشغيل الحاسب، حيث ان محللى النظم ومخططى البرامج يكونوا على درايه كاملة بوسائل الرقابة على البرامج وكيفية الوصول إلى الحاسب والتدخل فى التشغيل الفعلى للبرامج، وهذا يوفر لهم الفرصة فى ادخال تعديلات غير مصرح بها على البرامج. ومن ناحية أخرى يجب أن تكون معرفة ومعلومات مشغل الحاسب فى حدود ما يتطلبه تشغيل

الحاسب فقط، أما اذا كان مؤهلا لاعداد برامج الحاسب فإن ذلك يعطى له الفرصة فى ادخال تعديلات غير مصرح بها على البرامج .

جـ ظهور مصادر واحتمالات جديدة للأخطاء :

على الرغم من ان استخدام الحاسبات الالكترونية فى تشغيل البيانات يؤدى إلى تخفيض احتمالات الاخطاء، فإنه قد يؤدى فى نفس الوقت إلى ظهور مصادر جديدة للاخطاء تشمل مايلى :-

- اخطاء فى الاجزاء الالية Ward Ware أو غير الالية :

وعلى سبيل المثال أخطاء فى نظم التشغيل وبرامج الترجمة، ويمكن اكتشاف هذه الاخطاء بسرعة كما يمكن تصحيحها بواسطة بائعى الحسابات الالكترونية .

- اخطاء فى البرامج التطبيقية، ولقد حدث على سبيل المثال خروج أحد الاقمار الصناعية عن نطاق الرقابة وقد تم تحطيم القمر الصناعى وتكبد خسائر بملايين الدولارات نتيجة خطأ من خطط البرنامج، حيث أهمل كتابة اشارة سالبة (-) فى أحد اجزاء البرنامج. ولا شك أن معالجة هذه الأخطاء يتطلب ضرورة اختبار البرامج ،بصورة شاملة وفعالة قبل استخدامها فى تشغيل البيانات .

- أخطاء ترجع إلى قصور فى تصميم تشغيل البيانات وفشل النظام فى معالجة الحالات والظروف غير العادية .

٢- تخزين البيانات :

تشمل مشاكل الرقابة الداخلية فى مجال تخزين البيانات ما يلى :

أ- مسار المراجعة غير مرئى :

قد يعتقد البعض أن مسار المراجعة غير موجود فى حالة استخدام الحاسبات الالكترونية، وعلى الرغم من أنه من غير الممكن رؤية مسار المراجعة الا أنه موجود ولكن

فى صورة يمكن للمحاسب قراءتها . وعدم تمكن المراجع من تتبع مسار المراجعة يعنى أن اختبارات التحقق من دقة البيانات ستكون أكثر صعوبة حيث لا يمكن اجراء تلك الاختبارات يدويا بل يجب استخدام الحاسب الالكترونى فى تحليل السجلات واجراء الاختبارات .

ب- يمكن تعديل البيانات والمعلومات والبرامج بدون ترك آثار ملموسة .

من أهم عوامل الحماية فى النظم اليدوية .أن أية محاولة لتعديل البيانات والمعلومات والبرامج المسجلة فى وسائل تخزين الكترونية بدون ترك آثار ملموسه واذا كانت هذه الخاصية تمثل ميزة من مزايا وسائل التخزين الاكترونى حيث يمكن التسجيل على الشريط المغنط أو القرص المغنط عدة مرات، فإن هذه الخاصية تمثل أحد المشاكل الخطيرة من وجهة نظر الرقابة الداخلية .

جـ- سهولة سرقة البيانات والمعلومات .

يصعب فى النظم اليدوية سرقة السجلات، وذلك نظرا لضخامتها وصعوبة نقلها، كما أنه من السهل اكتشاف سرقة السجلات، أما فى حالة التشغيل الالكترونى للبيانات حيث يمكن تخزين كميات هائلة من البيانات والمعلومات فى وسائل تخزين صغيرة الحجم، فإنه من السهل سرقة أو نسخ البيانات والمعلومات، وذلك يتطلب وجود أساليب فعالة للرقابة على ملفات الحاسب بحيث لا تصبح متاحة الا للاشخاص المرخص لهم فقط .

٤- المخرجات :

تعد الادلة التى يتم الحصول عليها من مصادر خارج المنشأة من الادلة الهامة على مدى دقة البيانات والمعلومات التى يوفرها النظام المحاسبى، على سبيل المثال يمكن الاعتماد على مصادقات العملاء للتحقق من مدى دقة السجلات المحاسبية، ومع ذلك فقد يهمل العملاء فحص تلك المصادقات اذا كانت أحد مخرجات الحاسب الالكترونى دائماً صحيحة . وقد تحدث أيضا الثقة التامة فى مخرجات الحاسب داخل المنشأة من

الاقسام المستفيدة من الحاسب ، وبالتالى قد تهمل تلك الاقسام فحص مخرجات الحاسب الالكترونى ويتطلب ذلك ضرورة فحص مخرجات الحاسب للتحقق من صحتها ودقتها .

أما المعيار الثالث من معايير العمل الميدانى وهو تجميع أدلة اثبات كافية، وقد أثر هذا المعيار على المراجع فى حالة مراجعة نظم تشغيل البيانات باستخدام الحاسبات الالكترونية سواء من حيث نوع أدلة الاثبات الواجب الحصول عليها أو من ناحية وسائل الحصول عليها . فقد تأثرت طبيعة أدلة الاثبات نتيجة مجموعة من العوامل منها على سبيل المثال استبعاد المستندات الأصلية (أو مستندات المصدر) واستبدال دفاتر اليوميات ودفاتر الاستاذ بأشرطه أو أقراص ممغنطه .

كما تأثرت وسائل الحصول على أدلة الاثبات نتيجة استخدام الحاسب كأداة للمراجعة بدلا من الفحص اليدوى للعمليات فى النظم اليدوية أو الالية .

الفصل الثالث

أثر التشغيل الالكترونى للبيانات على أساليب المراجعة

من المعروف أن طريقة التشغيل الالكترونى للبيانات لا تختلف فى مراحلها الاساسية عن الطريقة اليدوية، لكن الاختلاف الاساسى بينهما يتمثل فى اجراءات وأساسيب تشغيل البيانات، ففى النظم اليدوية يتم تسجيل البيانات من واقع المستندات فى دفاتر اليومية مباشرة ثم الترحيل إلى دفاتر الاستاذ، بينما فى النظام الالكترونى يتحتم القيام بعمليات تحضيرية جديدة بهدف ترجمة البيانات المراد تسجيلها إلى اللغة التى يتعامل بها الحاسب الالكترونى، بدلا من تنفيذ هذه العمليات يدويا اصبح تنفيذها يتم بسرعة فائقة ودقة كبيرة وذلك طبقاً لبرنامج تعليمات مصمم لهذا الغرض .

ولقد كان لهذا التغير أثر واضح على مقومات النظام المحاسبى للمنشأة وبالتالى سوف تتطور أساليب المراجعة لتتمشى مع هذا التغيير، ولتوضيح أثر استخدام الحاسبات الالكترونية على أساليب المراجعة سوف نعرض ذلك من خلال المبحثين التاليين :-

المبحث الأول: اثر التشغيل الالكترونى للبيانات على مقومات النظام المحاسبى .

المبحث الثانى: اثر التشغيل الالكترونى للبيانات على أساليب المراجعة .

المبحث الأول

أثر التشغيل الالكتروني للبيانات على مقومات النظام المحاسبى

بالرغم من أن النظم المحاسبية تختلف اختلافاً جوهرياً فى التفاصيل من منشأة إلى أخرى إلا أن هناك بعض المقومات الرئيسية يشملها أى نظام محاسبى وهى :

- المجموعة المستندية .
- المجموعة المحاسبى .
- مجموعة التقارير .
- مجموعة من الافراد يقومون بتنفيذ هذا النظام .

ولقد ترتب على استخدام الحاسبات الالكترونية فى تشغيل البيانات آثارا واضحة على المقومات الرئيسية للنظام المحاسبى .

أولاً: المجموعة المستندية :

كان للمجموعة المستندية النصيب الأكبر من التغيير نتيجة لاستخدام الحاسبات الالكترونية فى تشغيل البيانات والمقصود بالمجموعة المستندية هنا تلك التى تنشأ فى المنشأة سواء تلك التى تكون من نتيجة علاقة المنشأة مع الغير أو تلك المستندات الداخلية التى تتداول بين أقسام المنشأة وهذا التغيير يتلخص فيما يلى :

- التصميم الجيد الجديد للمستندات لتناسب الاهداف المرتبطة بها بحيث يمكن استخدامها بسهولة وبحيث تقلل الأخطاء إلى أقل حد ممكن فضلاً عن تدريب الموظفين الجدد عليها .
- قدرة الحاسب على اعداد المستندات بالشكل وبالنسخ المطلوبه فى عملية طباعة واحدة .
- اختصار الدورة المستندية الطويلة والتوقيعات والتأشيرات المتعددة .

ثانياً: المجموعة الدفترية :

وهى الدفاتر المحاسبية المعروفة فى النظم التقليدية، وتشمل دفاتر اليومية والاستاذ حيث تكون فى صورة سجل أو أوراق سائبه، وفى النظم الالكترونية نجد أنها اتخذت صورا جديدة مختلفة تماماً عن سابقتها، فقد تكون فى شكل وسائط ممغنطة كالاشرطة والأسطوانات المغنطة، واما على شكل وسائط ورقية مثل البطاقات والأشرطة المثقبه، وبالطبع لا يمكن قراءة هذه السجلات بصورتها الجديدة بالعين المجردة بل يصبح من الضرورى طباعة محتوياتها باللغة المقروءة للشخص العادى، أو عرضها مقروءة على شاشات العرض التلفزيونى فى الأجهزة الحديثة .

هذا من ناحية الشكل، أما من ناحية محتوياتها فأننا نجد أنها تحتوى على الأرصدة الجديدة فقط طبقاً لآخر تعديل ولا يظهر بها التعديلات السابقة ويلاحظ أنه فى النظم الالكترونية قد تتخذ السجلات عدة نسخ وذلك للاحتياط ضد تلف النسخة الاصلية، فإذا ما حدث أى تلف يمكن استخدام النسخة البديلة بالإضافة إلى مبرر آخر وهو امكانية المطابقة بين النسخ للتأكد من صحة التشغيل .

ثالثاً: الدليل المحاسبى :

اذا كان الدليل المحاسبى دور هام فى تسهيل توجيه المعاملات المالية إلى حساباتها المختصة فى ظل النظم التقليدية- الا أن دور الدليل المحاسبى فى النظم الالكترونية أهم وأوضح بكثير، وطبيعى أن يكون الدليل فى النظم الالكترونية يصبح أكثر تحليلا مما هو موجود فى النظم التقليدية .

رابعاً: التقارير :

وتتمثل فى مختلف صور التقارير المالية والادارية المقدمة إلى المستويات الادارية المسئولة لتساعدها فى اتخاذ القرارات، وقد ساعد استخدام الحاسبات الالكترونية فى اعداد هذه التقارير بصورة أكثر تحليلا وبسرعة فائقة وبدقة عالية تبعث وعلى الثقة فى البيانات .

خامسا: مجموعة الأفراد القائمون بالتنفيذ :

وهذا العنصر له تأثيرا كبيرا باستخدام الحاسبات الالكترونية من حيث العدد والمواصفات، والنظام الالكترونى لا يحتاج إلى العدد الضخم من الأفراد الموجودين فى النظام التقليدى حيث حل العمل الآلى محل العمل اليدوى فى وظائف أو جزء من وظائف كان يزاولها أفراد النظام القديم .

والعدد المحدود من العاملين فى النظام الالكترونى يجب أن يتوافر فيهم خبرات متخصصه من مهام جديدة مثل وظيفة تشغيل الحاسب الالكترونى، ووظيفة اعداد تحضير البيانات، بالإضافة إلى وظيفة تحليل وتصميم النظم، وتخطيط البرامج .

ومما تجدر الاشارة اليه أنه فى ظل النظام التقليدى لتشغيل البيانات ينفرد مجموعة من المحاسبين والأفراد العاديين بعملية تشغيل البيانات، أما فى ظل النظام الالكترونى فيشترك المهندسون والاحصائيون والمحاسبون فى عملية تشغيل البيانات .

ولا شك أن التغيير الذى طرأ على المقومات الرئيسية للنظام المحاسبى الذى تم عرضه بشئ من التبسيط قد أدى بالتالى إلى تغير كبير فى أساليب المراجعة كما سوف يتضح فى المبحث التالى .

المبحث الثاني

أثر التشغيل الالكتروني للبيانات علي اساليب المراجعة

ان المراجع بأسلوبه القديم في المراجعة لا يستطيع اداء مهماته في ظل النظم الالكترونية ، وأصبح من الضروري استخدام اساليب جديدة في المراجعة تتمشي مع التغيرات التي أحدثتها الحسابات الالكترونية علي نظم تشغيل البيانات ومن الأساليب الجديدة لمراجعة النظم الالكترونية اسلوب يجمع منهجين : الاول هو منهج المراجعة حوال الحاسب أما الثاني فهو منهج المراجعة خلال الحاسب .

أولا: منهج المراجعة حول الحاسب الالكتروني:

يرتكز هذا المنهج علي المدخلات من البيانات والمخرجات ، ويبتعد عن مراجعة البرامج وعمليات التشغيل التي تمت خلال الحاسب . فيفترض انه مادامت المدخلات سليمة وانعكس تأ ثيرها في النتائج فان عمليات التشغيل داخل الحاسب تمت بطريقة سليمة .

وقد يقوم المراجع بتطبيق أسلوب المراجعة التقليدي ويتجاهل المحاسب كلية عند فحصه لاجراء الرقابة الداخلية علي التشغيل الالكتروني للبيانات ، وذلك اذا كان النظام يتسم بالتوثيق الجيد واذا كان مسار المراجعة مرئي وواضح . يطلق علي هذا الاسلوب (المراجعة حول الحاسب) حيث يتجاهل المراجع الحاسب كلية عند تقيمة لاجراءات الرقابة الداخلية ويهتم أساسا بتقييم الضوابط الرقابية علي التشغيل الالكتروني للبيانات من خلال فحص المدخلات والمخرجات وينظر المراجع الي الحاسب باعتباره صندوقا أسود .

ولما كان أسلوب المراجعة حول الحاسب يمثل امتداد الاسلوب المراجعة التقليدي الذي كان في الخمسينيات وبداية الستينات . الا أن هذا الاسلوب قد فقد أهميته تدريجيا نظرا لتقد تكنولوجيا الحاسبات الالكترونية .

ثانيا: منهج المراجعة من خلال الحاسب أو باستخدام الحاسب :

تعني المراجعة من خلال أو باستخدام الحاسب ان المراجع يستخدم الحاسب كأداة لتحقيق أهداف المراجعة ، ويوجد اكثر من اسلوب للمراجعة من خلال أو باستخدام الحاسب

الالكتروني وتشمل هذه الأساليب ما يلي :-

١ - اسلوب البيانات الاختبارية ٠

٢ -أسلوب اختبار برامج الوحدة الاقتصادية ٠

٣- أسلوب البرامج الجاهزة للمراجعة ٠

٤ - أسلوب برامج المراجعة التي يعدها المراجع ٠

وسوف نعرض كل أسلوب بشيء من التبسيط وبيان وعيوب كل منهم :

١ - أسلوب البيانات الاختبارية :

يهدف هذا الاسلوب الي تتبع العمليات المختلفة الي أن تصبح مخرجات للحاسب لتحديد مدي امكانية الاعتماد علي البرامج التطبيقية وبرامج الرقابة والأجزاء الآلية ٠ ويعتمد أسلوب البيانات الاختبارية أساسا علي مجموعة من العمليات لاختبار النظام يطلق عليها البيانات الاختبارية ٠

ويحدد المراجع مقدما النتائج التي سوف يحصل عليها من تشغيل البيانات الاخبارية ، ويتم ادخال البيانات الاختبارية الي الحاسب الالكتروني كما يتم تشغيلها باستخدام البرامج التطبيقية للمنشأة ٠

ويقوم مراجع الحسابات بمقارنة نتائج تشغيل البيانات الاختبارية التي سبق للمراجع تحديدها مقدما وذلك للتأكد من تشغيل البيانات بصورة سليمة (اختبار الاجزاء الالية) وللتأكد من أن منطق البرامج التطبيقية سليم (اختبار البرامج) ٠

ويعتبر اعداد البرامج الاختبارية من الخطوات الهامة في تطبيق أسلوب البيانات الاختبارية ، ويجب ان تكون مجموعة البيانات الاختبارية شاملة بحيث يمكن اكتشاف كافة الاخطاء في البرامج التطبيقية سواء كانت أخطاء في منطق البرامج أو أخطاء في البيانات ، ويتطلب ذلك أن يحدد المراجع بيانات حقيقية حيث من الصعب أن تشمل البيانات الحقيقية كافة انواع الاخطاء ومن أمثلة الاخطاء التي يجب أن يأخذها المراجع في

الحسبان عند تصميم البيانات الاختبارية مايلي :-

أ - اخطاء في ترميز الحسابات .

ب - اختبارات وحدات القياس (طن ، جنيه ، متر .... الخ)

ج - اختبارات الاشارة (قد يتضمن حقل موجب اشارة سالبة) .

د - اختبارات الحقول وهل هي رقمية أو أبجدية أو رقمية أبجدية (قد يتضمن أحد الحقول الرقمية بيانات أبجدية) .

هـ - اختبارات ترصد الحسابات.

واذا كانت البيانات الاختبارية تم اختبارها من البيانات الفعلية للوحدة الاقتصادية فسيجري عليها التشغيل ايضا في وجود المراجع وتقارن النتائج بتلك الموجوده في السجلات والملفات المحاسبية .

مزايا أسلوب البيانات الاختبارية :

أ - السماح للمراجع بالاستعادة من قدرات الحاسب في اجراء الاختبارات .

ب - قلة التكلفة من ناحية الامن الذي تستغرقه المراجعة .

ج - مرونة التشغيل حيث يمكن تغير البيانات الاختبارية عند الحاجة كذلك سهولة تطوير نظم التشغيل الالكتروني .

د - فعالية هذا الاسلوب في اختبار نظام الرقابة الداخلية .

عيوب اسلوب البيانات الاختبارية :

أ - يتطلب هذا الاسلوب من المراجع الالمام بنظام التشغيل الالكتروني للبيانات وقد لا يتوفر ذلك في المراجع .

ب - احتمال تعرض ملفات البرامج والبيانات للتلف أثناء المراجعة مالم يتم استخدام نسخ من تلك الملفات .

ج - تأكد المراجع من أن البرنامج المستخدم في الاختبار هو نفسه البرنامج.

٢ - أسلوب اختبار برامج الوحدة الاقتصادية :

يعتمد هذا الاسلوب علي اساس أن البيانات التي يتم تشغيلها طبقا لبرنامج يتضمن خطوات وتعليمات محددة ، وبفحص هذه التعليمات للتأكد من دقتها يمكن التوصل الي مدي دقة تشغيل البيانات بواسطة هذا البرنامج وامكانية الاعتماد علي نتائجة . ونظرا لأن البرامج تكون مخزنه علي بطاقات أو أشرطه مثقبه أو علي أشرطة ممغنطة فانه يتحتم طلب طباعته البرامج ثم مراجعتها وهذا يستلزم أن يكون المراجع علي دراية بتصميم النظم واعداد البرامج أو ان يضم معه مستشارين في تصميم واعداد البرامج

عيوب هذا الاسلوب :

أ - عدم التأكد من أن البرنامج تحت الفحص هو البرنامج الرسمي للوحدة الاقتصادية .

ب - يتطلب فحص البرامج ضرورة توافر المعرفة والخبرة لدي المراجع بتصميم واعداد البرامج أو الاستعانه بذوي الخبرة في هذا الشأن وقد لا يتحقق ذلك مع كثير من المراجعين.

ج - عدم صلاحية هذا الاسلوب مع البرامج المعقده أو التي تحتاج لتعديل مستمر فيصبح البرنامج الاخير مختلف عن سابقه ولا شك أن هذا يتطلب من المراجع وقتا ليس بالقصير .

مزايا هذا الاسلوب :

أ - هذا الاسلوب لا يعوق تنمية وتطوير النظم الالكترونية .

ب - يمكن للمراجع اختصار الوقت المحدد للفحص .

٣ - أسلوب البرامج الجاهزة للمراجعة :

قد تقوم الشركات المنتجة للحاسبات الالكترونية باعداد برامج تشغيل جاهزة

تقدمها للوحدات المستخدمه من قبيل الخدمات . وفي نفس الوقت قد تمدها ايضا ببرامج جاهزه [(١)]، ويري البعض أن هذه البرامج قد تفي بأغراض المراجعة اذا روعي عند استخدامها.

٤ - اسلوب برامج المراجعة التي يعدها المراجع :

يعد من أحدث الأساليب المستخدمة في مراجعة النظم الالكترونية ويتلخص هذا الاسلوب في قيام المراجع باعداد نماذج لبرامج الوحدة الاقتصادية تعتبر من وجهة نظرة البرامج المثلي . أو نموذج لما يجب أن يتم به العمل الفعلي ، ثم يقوم المراجع بمقارنة البرامج النموذجية مع البرامج الفعلية للوحدة الاقتصادية . وتقصي نواحي الاختلاف فيما بينها ، ويستطيع المراجع اختبار مجموعة من البيانات الفعلية للوحدة الاقتصادية ويقوم بتشغيلها بواسطة البرنامج الذي أعده ، ثم يقارن النتائج التي يحصل عليها بالنتائج الفعلية لبرنامج الوحدة والتعرف علي الانحرافات وأسبابها

مزايا هذا الاسلوب :

أ - المحافظة علي استقلال المراجع في آداء مهمته بعدم الاعتماد كلية علي نظم الوحدة الاقتصادية .

ب - توفير المراجع مما يمكنه من آداء مهمته وابداء حكمه المهني بسرعة كبيرة .

جـ - تخفيض تكاليف آداء عملية المراجعة لتوزيع تكاليف تلك البرامج التى تستخدم بصورة متكررة بتوزيع تكلفتها على عدد مرات المراجعة وذلك تنخفض أنصبة كل عملية مراجعة من تكاليف هذه البرامج.

عيوب هذا الاسلوب :

لقد انتقد أحد الكتاب هذا الاسلوب من النواحى الآتية:[(٢)].

---

(١) د. محمد نصر الهوارى: «دراسات فى المراجعة» الجزء الثانى، مكتبة غريب، القاهرة، سنة ١٩٧٧، ص ٤٢١ - ٤٢٢.

(٢) د. محمد نصر الهوارى، «الدراسات فى المراجعة»، مرجع سابق ص ٤٢

أ - يحتاج المراجع أن يوفر ضمن فريق المراجعة التابع له خبرات كافية ومتخصصة فى تحليل وتصميم النظم والبرامج، وهذا ما تفتقر اليه مكاتب المراجعة حالياً.

ب - يلزم اعداد برامج المراجعة بمرونة حتى يمكن استخدامها فى أكثر من وحدة اقتصادية.

جـ - تطلب ان تكون برامج الوحدة الاقتصادية مكتوبة بلغة عامة واحدة والا فيلزم اعداد البرامج بأكثر من لغة فى حالة تعدد اللغات التى تستخدمها الوحدة الاقتصادية.

ورغم الانتقادات الموجهة لهذا الاسلوب الاخير الا أننا نرى أنه أفضل الأساليب على الاطلاق حيث انه من حيث الموضوعية يتمشى مع معايير المراجعة.

ولذلك فإننا نرى أن استخدام الحاسبات الالكترونية زخذ ينتشر فى الوحدات الاقتصادية وعلى نطاق واسع يوما بعد يوم، ويعتبر من التحديات الصعبة التى تواجه مراجع الحسابات التى يجب مواجهتها بأن يعمل على إعداد نفسه وبسرعة لهذا التطور والا عجز عن آداء مهمته على الوجه الأكمل.

فإذا عمل مراجع الحسابات على تطوير نفسه من حيث تأهيله العلمى بحيث تكون لديه معرفة علمية ومستوى لائق من المهارة الذى يمكنه من التعرف على النظم الآلية الالكترونية وكيفية ومراحل استخدامها فى تشغيل البيانات المحاسبية بالشكل الذى يمكنه من تفهم والاشتراك فى وضع البرامج الخاصة بتشغيل البيانات عليها بما يضمن وضع نظم للرقابة على النقاط محل الضعف وبما يمكنه ايضا من وضع برنامج للتأكد من صحة وسلامة المدخلات والتشغيل والمخرجات. هذا بالاضافة الى الاستعانة بالخبرات من المؤهلين فى هذا المجال للعمل فى مكتبه فإن هذه الانتقادات ستختفى وسينجح المراجع فى تطوير نفسه وتطوير مهنة المراجعة والمحاسبة الى الأفضل وتعمل على تحقيق أهدافها.


الباب الثامن
المراجعة الاجتماعية

الباب الثامن

المراجعة الاجتماعية

(١) التطور نحو المراجعة الإجتماعية ومبرراته :

أدى تطور المحاسبة وظهور محاسبة المسئولية الإجتماعية أن أصبح المحاسب مسئولا عن تحديد وقياس الأداء الإجتماعى . ومن الطبيعى أن تتطور المراجعة هى الأخرى لكى يصبح المراجع مسئولا عن التحقق من صحة القياس الإجتماعى أو بمعنى آخر نتج عن ظهور تقارير الأداء الإجتماعى للمنشآت تعطش الطوائف الإجتماعية للمعلومات الصحيحة عن الأداء الإجتماعى أن ظهرت الحاجة إلى نشاط مستقل هدفه تأكيد صحة هذه المعلومات والتصديق عليها فظهر ما يسمى بالمراجعة الإجتماعية .

وقد ظهر بالفعل خلال السنوات الأخيرة مفهوم المراجعة الإجتماعية كمفهوم جديد للمراجعة كوسيلة لاقناع العناصر الإجتماعية بسلامة تصرفات المنشآت فى محيطها الإجتماعى أو كما يقول أحد الكتاب أن المراجعة الإجتماعية ستلقى الضوء على أداء المنشأة من وجهة نظر المجتمع ككل ومسئولياتها عن الصفقات الإجتماعية والتى تختلف فى شكلها وتأثيرها وقرينة وجودها عن الصفقات المالية (١) .

وفى الحقيقة ظهر مفهوم المراجعة الإجتماعية فى منتصف هذا القرن وقد أشار أحد الباحثين إلى مصطلح المراجعة الإجتماعية وبالمفهوم الصحيح لها والمستقل عن محاسبة المسئولية الإجتماعية وذكر أنه طالما أن المشروع يخضع لمراجعة مالية مستقلة عن أنشطته الإقتصادية فإنه يجب أن يخضع أيضا لمراجعة خارجية مستقلة تهدف إلى تقييم أدائه من وجهة نظر إجتماعية (٢) .

وبصفة عامة يمكن القول بأن مفاهيم المراجعة الإجتماعية ظهرت بشكل واضح منذ بداية السبعينيات. ويرى أحد الباحثين أن المراجعة الإجتماعية تمثل نشاطا للتعبير عن

(١) د. محمد نصر الهوارى- دراسات فى المراجعة مع عرض لبعض جوانب النظرية المحاسبية- مكتبة غريب- القاهرة- ص٢٧٩ .

(٢) أ. جمعه إبراهيم شهاب - رسالة ماجستير - المرجع السابق .

العمل الشامل للتعرف على طبيعة وحدود المسئولية الإجتماعية للمنشأة ثم الوقوف على مدى تنفيذ تلك المسئولية فى كل جانب من جوانبها وتوصيل المعلومات بشكل محايد ودقيق [١] .

ويشير إلى ضرورة تصميم أنظمة متكاملة للمراجعة المالية والإدارية والإجتماعية لأن المنشأة وحدة واحدة ومسئولياتها الإجتماعية نابعة من كونها عضو فى المجتمع تشمل بين طياتها النواحى المالية والإدارية والإجتماعية وأن العلاقات بينها متشابكة ومتداخلة ومن الصعوبة أن يتم الفصل بينهم فصلا كاملا .

ولذلك يرى الباحث أن المراجعة الإجتماعية يجب أن تتضمن الجوانب التالية [٢] :

١- الجوانب الإقتصادية لنشاط المنشأة وعلاقتها بالإستهلاك والإستثمار والإدخار والفاقد والمحاسبة عن الموارد البشرية .

٢- أثر النشاط على علاقة المنشأة بعملائها من حيث سياسة التسعير والرقابة على الجودة والإتصالات والشكاوى وصور الإعلان .

٣- أثر النشاط على المجتمع والبيئة فيما يتعلق بالتلوث ومدى الإهتمام بالبيئة وغيرها من المشاكل المرتبطة بنشاط الشركة فى الأجل القصير والطويل .

ويتضح مما سبق أن المراجعة الإجتماعية فرع جديد من فروع المراجعة تحتمه الظروف الإجتماعية المحيطة بالمنشآت ويتعين على المحاسبين والمراجعين ضرورة إيجاد صياغة علمية وعملية لهذا النوع .

وتوجد مبررات أساسية لصياغة وممارسة إطار علمى للمراجعة الإجتماعية على النحو التالى [٣] :

---

(١) المرجع السابق .

(٢) أ. جمعه إبراهيم شهاب- دور مراقب الحسابات عن تقارير الأداء الإجتماعي فى الوحدات الإقتصادية - رسالة ماجستير غير منشورة- كلية التجارة- جامعة المنصورة- ١٩٨٥ ص٦٢ .

(٣) د. محمود السيد الناغى- نحو إطار للمراجعة الإجتماعية فى الوحدات الرقتصادية مع دراسة تطبيقية- المجلة المصرية للدراسات التجارية- كلية التجارة- جامعة المنصورة- العدد الثانى ١٩٧٩- ص١٤٥ .

١- مبرر محاسبى :

ويتمثل فى زيادة المنفعة النسبية للمعلومات التى يقدمها المراجعون من خلال تقديم رأيهم الفنى وبما يسمح لها بأن تكون أداة هامة لإتخاذ القرارات الإقتصادية والإجتماعية على كافة المستويات ولكل الطوائف حتى يتمشى ذلك مع المفهوم الحقيقى للوحدة المحاسبية بإعتبارها مجموعة من النشاط الإجتماعى والإقتصادى .

٢- مبرر إجتماعى :

يتمثل فى تبيان مدى العائد الإجتماعى الذى يتحقق من تنفيذ البرامج والأنشطة المختلفة للمنشأة خاصة وأن وارد الوحدات الإقتصادية العامة تمثل موارد إجتماعية .

٣- مبرر إقتصادى :

يتمثل فى بيان مدى مساهمة الوحدة فى تحقيق الأهداف الإقتصادية لخطط التنمية العامة كتوفير النقد الأجنبى وإستقرار الأسعار وتشجيع الصادرات .

(٢) تعريف المراجعة الإجتماعية :

تعددت تعاريف المراجعة الإجتماعية بتعدد الأراء والأفكار المهتمة بهذا المجال الجديد من مجالات المراجعة وفيما يلى إستعراض لأهم التعريفات الشائعة فى هذا المجال :

* المراجعة الإجتماعية هى منهج لتوفير البيانات والمعلومات اللازمة للأداء الإجتماعى للمشروع ويقصد بلفظ الأداء كل ما من شأنه أن يؤثر على رفاهية المجتمع أو طائفة من طوائفه وبما لا يتعارض مع إهتمامات طوائف أخرى والحقيقة أن المراجعة الإجتماعية منهج لتأكيد صحة معلومات إجتماعية متاحة لإستخدامات متعددة منها عملية تقييم الأداء .

* المراجعة الإجتماعية تعرف على أنها تقييم منظم ورشيد للمضمون الإجتماعى للبرامج والأنشطة التى تقوم بها المنشأة وإعداد تقرير عن نتائج ذلك التقييم للأطراف المعنية

(١) د. محمد نصر الهوارى - مرجع سابق ص٢٧٨ .

داخل المجتمع وقد أبرزت هذه المحاولة أن المراجعة الإجتماعية مرتبطة بالآتى (١) :

- تحديد المسئولية الإجتماعية للمنشأة والتى يتعين عليها الإضطلاع بها .
- تحديد الجانب الإجتماعى للبرامج والأنشطة التى تقوم بها المنشأة .
- إعداد تقارير عن المسئولية الإجتماعية للطوائف المعنية .
- المراجعة الإجتماعية تعرف بأنها فحص وتقييم الأداء الإجتماعى للمشروعات والذى يمكن تمييزه عن النشاط الإقتصادى لها، وذلك لغرض التحقق من سلامة تعبير القوائم الإجتماعية والتقارير الإجتماعية عن مدى تنفيذ المشروع للمسئولية الإجتماعية الملقاه على عاتقة ومدى مساهمته فى الرفاهية العامة للمجتمع (٢) .
- المراجعة الإجتماعية تعرف بأنها نشاط مستقل يستهدف تقييم الإنجاز الإجتماعى عن حقيقة هذا الإنجاز والتقرير عن نتائج هذا التقييم بشكل واضح لكافة الأطراف المهتمة بالنشاط الإجتماعي للمشروعات (٣) .

ومن التعاريف السابقة يمكن التوصل إلى النتائج التالية :

* وجود برامج للأنشطة الإجتماعية التى تقوم بها المنشآت .
* توافر أنظمة محاسبية لقياس الأداء الإجتماعى .
* إنفصال المراجعة الإجتماعية كنشاط مهنى مستقل عن مفهوم محاسبة المسئولية الإجتماعى .
* إعداد تقرير مراجعة إجتماعية بواسطة أشخاص مؤهلين .
* الإفصاح عن المعلومات الإجتماعية للطوائف المهمة داخل وخارج المنشأة أن التحديد

---

(١) أ. جمعة إبراهيم- مرجع سابق، ص٦٥ .

(٢) د. محمد سمير الصبان- المراجعة الإجتماعية- مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية- كلية التجارة- جامعة الإسكندرية- العدد الأول ١٩٧٩- ص١٣٢ .

(٣) د. حسن محمد حسن أبو زيد- دراسات فى مراجعة الحسابات- دار الثقافة العربية- القاهرة ١٩٨١- ص٢٠٨ .

الواضح لمفهوم المراجعة الإجتماعى كأسلوب للتحقق من سلامة التقارير الإجتماعية والتعبير عن الدخل الإجتماعى الصافى ودرجة وفاء المنشأة لمسئولياتها الإجتماعية سوف يضفى الثقة لدى مستخدمى هذه المعلومات للإطمئنان إليها وخاصة إذا ما علمنا أن الطوائف الإجتماعية متعددة ومتباينة الأهداف ويهمها التعرف على الإنجاز الإجتماعى كل فيما يخصه، فالرأى الفنى المحايد الذى يعرضه المراجع فى تقريره يخدم طوائف عديدة منها المستثمرين والعاملين والأجهزة الحكومية وجماعات الضغط الإجتماعية داخل المجتمع ... إلخ .

(٣) نطاق المراجعة الإجتماعية :

يعتبر تحديد نطاق وإبعاد المراجعة الإجتماعية من النواحى الهامة بالنسبة لكل من المنشأة والمراجع والعناصر الإجتماعية داخل وخارج المنشأة ولذلك يمكن تناول المراجعة الإجتماعية من خلال ثلاثة مستويات هى [١] .

المستوى الأول :

ويتناول المراجعة الإجتماعية من خلال منظور تنظيمى وظيفى معا حيث يتناول المراجع الإنعكاسات المترتبة على تنظيم المنشأة المالى وإختلاف هذا الإنعكاسات بتغير التنظيم .

المستوى الثانى :

وهو يتناول قضايا عامة تختلف فيها وجهات النظر عموما وتمثل مشاكل المجتمع المواصلات، الإسكان، المرافق .

والمراجعة الإجتماعية كأسلوب يجب أن تشمل المستويات السابقة جميعا، فالمستوى الأول والثانى يدخل فى نطاق مسئولية المنشأة عن أنشطتها سواء كانت داخلية أم خارجية وسواء كانت إختيارية أو إلزامية بينما المستوى الثالث يمثل مسئولية المنشأة عن مساهمتها

(١) د. محمد نصر الهوارى، مرجع سابق، ص٢٨١ .

فى علاج المشاكل الكامنة فى المجتمع والبيئة المحيطة بها والتى ستؤثر عليها أن آجلا أو عاجلا .

فالمسئولية الإجتماعية لا تتجزأ، وإن الإعلام وتكوين السمعة الطيبة لدى الغير عن المنشأة مرتبط بالوفاء بالمستويات الثلاثة جميعا .

هذا وتجد الإشارة إلى أن نطاق المراجعة الإجتماعية سوف يشمل الأنشطة الإقتصادية والإجتماعية للمنشأة نظرا لتداخل هذه الأنشطة ولصعوبة وضع حد فاصل ودقيق بين كلا المسئوليتين الإقتصادية والإجتماعية .

(٤) أهمية المراجعة الإجتماعية :

تنشأ أهمية المراجعة المالية من كونها مصدر أساسى للمعلومات المعتمدة للمساهمين وحملة السندات وغيرهم من أصحاب حقوق الملكية والدائنين من خلال ملحقات شاملة للأرباح والخسائر والمركز المالى تعرض عليهم فى فترات منتظمة من خلال طرف محايد[١].

وفى الدول التى تتبع أسلوب التخطيط الشامل، تفيد المراجعة كوسيلة من وسائل الرقابة الخارجية وفى أمور كثيرة أهمها أعطاء فكرة واضحة عن نشاط المشروعات المملوكة للدولة كما تعطى لأفراد الشعب صورة واضحة عن كفاية أموالهم المستثمرة فى المشروعات المختلفة كما أنها تفيد أغراض التخطيط والمتابعة [٢] .

والمراجعة الإجتماعية كنظام للمعلومات تقوم على مدخلات عن الأنشطة الإجتماعية وعمليات تشغيلية ممثلة فى إجراءات وخطط وبرامج المراجعة من فحص وتحقيق وتقويم وأخيرا مخرجات ممثلة فى إبداء رأى فنى محايد عن الأداء الإجتماعى فى صورة تقرير مراجعة إجتماعية. ولذلك تبرز أهمية المراجعة الإجتماعية فى كونها نظام معلومات هدفها تأكيد صحة المعلومات وتوصيلها فى صورة تطمئن الطوائف الإجتماعية على كفاءة المنشأة

(١) د. محمود عباس حجازى- المراجعة الأصول والممارسة الميدانية- مكتبة عين شمس- القاهرة ١٩٨١ ص١٥ .

(٢) أ.د. محمود شوقى عطا الله- المراجعة- دار النهضة العربية- القاهرة ١٩٧٦- ص٢٢ .

واضطلاعها لمسئولياتها الإجتماعية وذلك عن طريق محو الإسراف فى جميع نواحى النشاط وتحقيق أكبر قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع (١) .

(٥) مستويات أداء المراجعة الإجتماعية :

تتمثل أهم مستويات الأداء فى المراجعة فى الآتى :

أ- التأهيل العلمى والعملى للمراجع :

يتولى تنفيذ عملية المراجعة شخص فنى محايد ومتخصص التخصص العلمى والمهنى الملائم لأداء هذه الوظيفة. وبعد تطور المراجعة وظهور المراجعة الإدارية ظهرت النداءات التى تطالب بضرورة تطوير تأهيل المراجع لكى يتمكن من الاضطلاع بوظيفة المراجعة الادارية، وهذا ما نواجهه الأن بعد ظهور المراجعة الإجتماعية حيث أصبح على المراجع الإلمام بالنواحى المالية والإقتصادية والقانونية والبيئية والتشريعة نظرا للطبيعة الخاصة لمحاسبة المسئولية الإجتماعية ولذلك فقد تعددت الإتجاهات حول أسلوب تنفيذ المراجعة الإجتماعية والتى أخذت الصور التالية :

- بمعرفة مراقب الحسابات وحده .
- بمعرفة مراقب الحسابات مع الإستعانة بخبراء آخرين .
- بمعرفة فريق مراجعة إجتماعية (٢) .
- بمعرفة مكاتب إستشارية .

وفى الواقع يعجز الشخص الواحد عن القيام بهذا الدور مهما أوتى من علم وخبره ويتحتم عند إجراء المراجعة الإجتماعية الإستفاده بخبرات الآخرين. لذلك يمكن أن تزاول

---

(١) أ.د متولى، د. عبد المنعم محمود- المراجعة- الإطار النظرى والمجال التطبيقى- دار النهضة العربية- القاهرة- ١٩٧٥- ص١٩ .

(٢) د. محمد سمير الصبان- المراجعة الإجتماعية- مجلة كلية التجارة للبحوث العملية- كلية التجارة- جامعة الإسكندرية- الدور الأول- ١٩٧٩- ص١٦٠ .

المراجعة الإجتماعية الأساليب السابقة جميعاً ماعدا الأسلوب الأول. كما أن فكرة تكوين فريق المراجعة الإجتماعية تعنى توافر مجموعة مراجعين مؤهلين فى المجالات المختلفة للمسئولية الإجتماعية مما يعنى إلمام كل عضو الناحية الفنية عن مجال الفحص والناحية الفلسفية كدراسته لأصول المراجعة ومناهجها وهذا متعذر وجوده إن لم يكن مستحيلا فى عالم التخصص الدقيق .

ولذلك نرى إمكانية إضطلاع مراقب الحسابات فى الوحدات الإقتصادية بعملية المراجعة الإجتماعية ولكن بعد الإستعانة بفريق من الإستشاريين فى المجالات المختلفة للمسئولية الإجتماعية أما فى المنشات الخاصة الأخرى فيرى البعض [1] أن يقوم بعملية المراجعة الإجتماعية لها المكاتب الإستشارية .

(ب) إستقلال المراجع

ويقصد بذلك عدم خضوع المراجع لضغوط عند الفحص والتقرير وتتمثل مقومات الإستقلال فى التعيين والعزل وتحديد الأتعاب للمراجع عند القيام بعملية المراجعة الاجتماعية . وهنا نشير إلى ضرورة التفرقة بين أسلوب مزاولة المراجعة الاجتماعية من داخل المنشأة ومن خارجها وإذا كان الاستقلال متوفر للمراجعة الخارجية وإذا علمنا أن أضطلاع المنشأة بمسئولياتها الاجتماعية اختيارياً فأن هذا لا يمنع من أعطائها لنفس الاهتمام للمراجعة الاجتماعية الداخلية وتوفير الكفاءات الفنية لها واستقلالها بما يساعد فى النهاية على ترشيد القرارات الاجتماعية .

أما إذا كانت المراجعة الاجتماعية من جهات خارجية فيجب التفرقة عند استقلال المراجع بين مراجعة الوحدات الاقتصادية التابعة للقطاع العام وبين تلك التى تتبع القطاع الخاص.

ففى الوحدات الاقتصادية سيضطلع الجهاز المركزى للمحاسبات بهذه المهمة وذلك

(١) د. حسن محمد أبو زيد- دراسات فى مراجعة الحسابات- مرجع سابق ص٢١٠ .

من خلال إنشاء شعبة للمراجعة الاجتماعية [1] .

أما فى المنشآت الاقتصادية الخاصة فنرى أنه من الافضل اضطلاع المكاتب الاستشارية بهذا الدور نظراً لتوافر الاستقلال التام لها وتوافر الخبرات والكفاءات فى المجالات المختلفة .

ويرى البعض أن بذل العناية المعقولة يعنى أن يؤدى المراجع واجباته فى ضوء القواعد التى يتعارف عليها مع زملائه المراجعين إذا ما قاموا بأداء نفس الواجبات [2] .

وبذل العناية المعقولة أو ما يسمى بافضل ممارسة مهنية مطلوبة فى المراجعة الإجتماعية كما هى موجودة فى المراجعتين المالية والادارية. وإذا ما تم التسليم بمزاولة المراجعة الاجتماعية بواسطة فريق فإنه يجب على كل شخص مشترك فى هذا الفريق أن يبذل العناية المهنية المعقول عند ادائة لواجباته وذلك بهدف زيادة الموضوعية والبعد عن الحكم الشخصى ما أمكن برغم أن مجالات المسئولية الاجتماعية متحركة ودائمة التغيرات ويترتب على ذلك أن الحكم الشخصى سيكون له دور بارز فيها. ويقترح لتغطية هذا القصور وضع قواعد ومعايير تتسم بالمرونة لكل من يمارس المهنة فى ضوء المسئولية الإجتماعية .

جـ- تخطيط برامج المراجعة الإجتماعية:

نظراً لوجود شبة إجماع على أن المراجعة الاجتماعية سوف تزاول بواسطة فريق وليس شخص واحد لذلك تعتبر عملية التخطيط السليم لبرامج المراجعة الاجتماعية ضرورية ولذلك فإن إعداد البرامج مرتبط بأسلوب تنفيذ المراجعة الاجتماعية.

فبالنسبة للمراجعة الاجتماعية الخارجية يتم إعداد البرامج بواسطة مراقب الحسابات فى الوحدات الاقتصادية العامة أو بواسطة المكاتب الاستشارية فى تلك الوحدات التابعة للقطاع الخاص.

---

(١) د. محمود السيد الناغى- نحو إطار للمراجعة الإجتماعية للوحدات الاقتصادية العامة مع دراسة تطبيقية- مرجع سابق ص١٥١ .

(٢) د محمود شوقى عطا الله- المراجعة دار النهضة العربية- القاهرة، ١٩٧٦ ص٢٥٢

أما بالنسبة للمراجعة الداخلية فسوف يتولى جهاز المراجعة الداخلى ذلك مراعياً أنواع التقارير المطلوبة وتوقيتها على مدار العام.

ونظراً لتعدد وتباين تخصصات المشتركين فى المراجعة الإجتماعية فمن الأفضل وضع برامج مراجعة إجتماعية متعددة على حسب مجالات المسئولية الاجتماعية أو البرامج المختلفة للمسئولية الإجتماعية ويرجع ذلك للأسباب الآتية:

- تعدد مجالات المسئولية الإجتماعية وكذلك البرامج الاجتماعية وكذلك البرامج الاجتماعية للمنشأة ومن منشأة لأخرى وفى داخل المنشأة من وقت لآخر.
- تعدد الأشخاص المشتركين فى عملية المراجعة الاجتماعية وتباين تخصصاتهم .
- يساعد هذا الاسلوب على تقسيم عملية المراجعة الإجتماعية على الفريق وإنجازها فى وقت أقل وبكفاءة أعلى .
- يحدد البرنامج المتعدد للمراجعة الاجتماعية مسئولية كل عضو مشترك فى الفريق بطريقة دقيقة .

ويتضح مما سبق أهمية وضع معيار تخطيط لبرامج المراجعة الاجتماعية ضمن نطاق المراجعة .

د - المراقبة الداخلية فى ضوء المسئولية :

تبدأ عملية المراجعة الاجتماعية بدارسة الاهداف الاجتماعية للمنشأة وتحليل البرامج الإجتماعية التى وضعتها المنشأة لتنفيذ تلك الاهداف ولذلك يجب على فريق المراجعة الاجتماعية التعرف على الاداء الاجتماعى الفعلى وكفاءة التنفيذ بالقياس على مستوى تحقيق الاهداف الاجتماعية المحددة مسبقاً ولا شك أن وجود جهاز مراقبة داخلية سليم فى المنشأة سيساعد على صياغة إطار المسؤلية الاجتماعية بطريقة سليمة وكذلك يساعد المراجع عند فحصة للاداء الاجتماعى وتوسيع أو تضييق نطاق الفحص

هـ- أدلة إثبات كافية :-

تتطلب المراجعة الإجتماعية شأنها شأن المراجعة المالية أن يتوفر لأعضاء فريق المراجعة إثباتات كافية عند إجراء عملية الفحص والتحقيق والتقرير وتأخذ هذه الأدلة أشكالاً مختلفة منها الوجود المستندى، الوجود الفعلى، الشهادات والمصادقات، والمقارنات مع منشآت أخرى أو لنفس المنشأة من فترة لأخرى ومن أمثلة هذه الأدلة الحصول على شهادة من أجهزة الرقابة على التلوث بسلامة تصرفات المنشأة من عدمه أو مستندات تبرعات لبناء مدرسة أو دور حضانة أو رصف طريق أو اسكان للعاملين أو برامج للتدريب أو لسلامة العاملين أو أمان المنتج .

هذه الأدلة وغيرها تعد ركائز هامة عند إعداد التقرير عن الإداء الإجتماعى ويجب أن تتصف هذه الأدلة بـ :

قوة الإثبات، الانصاف، الملاءمة، انخفاض تكلفة الحصول عليها .

و- إعداد تقارير المراجعة الاجتماعية :

وفى ظل المراجعة الإجتماعية سوف تتعدد وتتنوع تقارير الإداء الأجتماعى من تقارير مالية وصفية ومن تقارير داخلية إلى تقارير خارجية ومن تقارير سنوية ختامية إلى تقارير دورية على مدار العام ومن تقارير تعتمد على سجلات محاسبية إلى تقارير تعتمد على سجلات إحصائية وعلى فريق المراجعة تلبية مطالب الطوائف الإجتماعية فى الحصول على هذه المعلومات بطريقة ملاءمة وسليمة، وحتى يتمكن فريق المراجعة من القيام بهذا العمل ينبغى .

* التأكد من أن التقارير الإجتماعية قد أعدت وفقاً لمبادئ ومفاهيم محاسبة المسئولية الإجتماعية المتعارف عليها .

* فحص كافة التقارير المتاحة «مالية أو وصفية أو كمية» .

* مراعاة تطبيق نفس المبادئ المحاسبية من فترة إلى أخرى .

* أن تعبر المعلومات الواردة بالقوائم الإجتماعية عن حقيقة الإنجاز الإجتماعى للمنشأة .

* رأى فريق المراجعة فى تقارير الأداء الإجتماعى كوحدة واحدة .

* وأخيراً وحتى يتمكن فريق المراجعة الإجتماعية من إعداد تقارير المراجعة الإجتماعية هذه فى الوقت المناسب فإنه يتعين عليه تخطيط عملية المراجعة وبرمجتها .

٦- برنامج المراجعة الإجتماعية ونطاقه :

يقوم المراجع بعد إجراء الخطوات الأولية اللازمة لتنفيذ عملية المراجعة وحصوله على المعلومات الضرورية التى على أساسها سيسير فى عمله وأدائه لواجباته بوضع خطة عمل أو برنامج للمراجعة يرسم الخطوات الواجب أن يتبعها هو ومساعدوه أو مندوبوه فى فحص السجلات والدفاتر .

وفى المراجعة الإجتماعية، يتولى فريق المراجعة الإجتماعية مسئولية فحص ومراجعة الأداء الإجتماعى للمنشأة بناء على تعيين أو تكليف من إدارة المنشأة أو جهات أخرى وعلى الفور يقوم أعضاء الفريق بدراسة أولية عن طبيعة نشاط المنشأة ونواحى المسئولية الإجتماعية للمنشأة محل الفحص من حيث ماهية الأهداف الإجتماعية والبرامج الإجتماعية التى وضعتها المنشأة لتنفيذ هذه الأهداف وذلك بهدف تحديد الإجراءات التفصيلية لتنفيذ هذه الأهداف وذلك بهدف تحديد الإجراءات التفصيلية التى يجب أن يحتوى عليها إطار الفحص أو برنامج المراجعة .

ويتحدد برنامج المراجعة الإجتماعية فى ضوء الهدف من الفحص كما أنه يتحدد فى ضوء إعتبارات أخرى [1] مثل الأهمية النسبية والثبات أو التماثل والوقت المحدد للمراجعة أو تكلفة القيام بها وما إذا كانت هذه أول مراجعة يقوم بها مراقب الحسابات أم سبق به القيام بها لنفس المنشأة وبصفة عامة يجب أن تكون هناك حدود دنيا لبرامج المراجعة وهى تمثل خطوات وإجراءات ضرورية لازمة لعملية المراجعة [2]

---

(١) د. محمد نصر الهوارى- مرجع سابق- ص ٢١٦ .

(٢) السيد أحمد إسماعيل السقا- التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية كأداة لترشيد القرارات الإدارية- رسالة ماجستير- كلية التجارة- جامعة عين شمس ١٩٧٨ ص ٩٨ .

ونعتقد أنه من الضرورى أيضاً تحديد حدود دنيا لكل برنامج من برامج المراجعة الإجتماعية نظراً لإختلاف طبيعة ونطاق مجالات الفحص ونتيجة لإختلاف مجالات المسئولية الإجتماعية من منشأة لأخرى وداخل المنشأة الواحدة من وقت لأخر ولذلك تعتبر البرامج المرنة للمراجعة هى الملائمة وأخيراً فإن الحد الأدنى لبرامج المراجعة الإجتماعيه يتمثل فى الخطوات والإجراءات الضرورية التى سيسلكها كل عضو فى فحصة لتحقيق أهداف المراجعة الإجتماعية .

ويعرف برنامج المراجعة الاجتماعية بأنه عبارة عن خطة المراجعة التى يضعها مراقب الحسابات فى إطار محكم يكفل تحقيق الهدف من المراجعة. وعلى ذلك فالبرنامج يتضمن مراحل التنفيذ وخطواته ونوعية العمل الذى يتعين أداؤه فى كل مرحلة وعدد القائمين بالتنفيذ وتوزيع العمل عليهم بما يحقق إتمام عملية المراجعة على خير وجه ممكن (١) .

ويتضح مما سبق أن مراقب الحسابات يضع برنامج المراجعة المالية لفحص الأداء الإقتصادى ويحدد الخطوات والوقت والمسئول عن التنفيذ وهم عادة مساعدون له، بينما فى المراجعة الإجتماعية يتولى فريق المراجعة الإجتماعية إعداد مجموعة برامج إجتماعية لفحص ومراجعة مجالات الأداء الإجتماعى للمنشأة .

وتجد الإشارة إلى ضرورة التفرقة بين مصطلحات خطة وبرنامج وخطوات المراجعة فخطة المراجعة تحدد الأهداف العريضة بينما برنامج المراجعة يحدد الإجراءات التفصيلية التى يجب القيام بها لتحقيق هذه الأهداف ويستخدم كأداة مفيدة فى جدولة ومراقبة أعمال المراجعة وتحديد عدد الأفراد اللازمين لتنفيذ عملية المراجعة . أما خطوات المراجعة فهى المراحل التى يمر بها أعضاء الفريق من فحص وتحقيق للهدف وجمع أدلة أثبات وقرائن كافية من خلال برنامج المراجعة الإجتماعية مع تحديد الوقت المحدد لإنهاء كل مرحلة والشخص المسئول عنها (٢) .

(١)د. إبراهيم على عشماوى- أساسيات المراجعة والمراقبة الداخلية- الجزء الثانى بدون ناشر القاهرة ١٩٧٨ ص١٨ .

(٢) د. محمد عباس حجازى- مرجع سابق ص١١١ .

والمراجعة الإجتماعية بإعتبارها عملاً واجب التنفيذ الفعلى وليس عملاً نظرياً بحتاً فإنه يتعين برمجتها والبرمجة تعنى وضع برنامج أو مجموعة برامج والبرنامج خطة عمل لتحقيق هدف أو أهداف محددة ويركز البرنامج على [1] :

أولاً: تحديد الأهداف التى يسعى البرنامج إلى تحقيقها والإجراءات الواجب أتباعها لتحقيق هذه الأهداف .

ثانياً: وضع برنامج زمنى لكل خطوة أو مرحلة من مراحل التنفيذ للبرنامج وتحديد مسئولية كل عضو مشترك .

ونرى أن أركان برنامج المراجعة الإجتماعية لا تختلف عن أركان المراجعة المالية ولكن قد يختلف إعداد البرنامج فى المراجعة الإجتماعية عن نظيره فى المراجعة المالية .

كيفية إعداد برنامج المراجعة الإجتماعية :

فى المراجعة المالية يتولى مراقب الحسابات إعداد برنامج المراجعة بالإشتراك مع مساعديه [2]، بينما فى المراجعة الإجتماعية يختلف هذا الإعداد ويرجع السبب فى ذلك إلى ما تتميز به المراجعة الإجتماعية عن غيرها من المراجعات حيث :

* يعجز الشخص الواحد عن القيام بالمراجعة الإجتماعية ومن ثم تركزت معظم الأراء على مزاولة المراجعة الإجتماعية بواسطة الفريق مما يعنى اشتراك أكثر من شخص فى وضع البرنامج أو (مجموعة البرامج) .
* عدم ثبات البرامج لعدم ثبات مجالات المسئولية الإجتماعية حتى فى المنشأة الواحدة نتيجة لتغير الأهداف والأولويات الإجتماعية مما يعنى تعدد برامج المراجعة وتغيرها .
* يترتب على ما سبق تعدد وتباين تخصصات المشتركين فى عملية المراجعة الإجتماعية .
* أن مبدأ المشاركة وتحمل المسئولية يحتم إشتراكها جميعا فى وضع برنامج أو مجموعة

(١) د. محمد شوقى عطا الله- المراجعة- مرجع سابق ص١٦٧ .
(٢) د. متولى محمد الجمل، د. عبد المنعم محمود- مرجع سابق- ص٦٢ .

برامج مراجعة إجتماعية وبالتالى تحديد مسئولية كل عضو بطريقة سليمة .

ولذلك يوجد أمام أعضاء فريق المراجعة الإجتماعية أحد بدلين :

الأول : إعداد برنامج مراجعة إجتماعية موحد .

الثانى : إعداد أكثر من برنامج كل منها يختص بمجال من مجالات المسئولية الإجتماعية.

ونرى أن البديل الأول يتلاءم مع أسلوب مزاولة المراجعة الإجتماعية بواسطة المكاتب الخاصة أو مراقب الحسابات بالإستعانة بخبرات أخرى لأنه يتصف بالشمول وإحتوائه على العموميات دون الدخول فى تفاصيل جزئية .

ويعتبر البديل الثانى هو الأفضل نظرا لمزاولة المراجعة بواسطة الفريق كما أنه من الأفضل إعداد برامج مراجعة متعددة تتناسب مع مجالات الفحص .

ويؤكد ذلك غالبية الكتاب [(١)] بأنه من المستحيل وضع برنامج موحد للمراجعة يمكن إتباعه فى كل المؤسسات وفى كل وقت من الأوقات ويرجع السبب فى ذلك لإختلاف ظروف العمل والتنظيم لكل منشأة كما يعاب عليها أيضا أنها تحول عملية المراجعة إلى عملية روتينية .

ومن المعلوم أن مجالات المسئولية الإجتماعية تتعدد وتتنوع من منشأة لأخرى وداخل المنشأة الواحدة من وقت لأخر وبناء عليه فإن وضع برنامج مراجعة وتنفيذه على جميع المنشآت يعد غير مناسب نظرا لإختلاف حجم وشكل وطبيعة النشاط والمسئولية الملقاة على كل منشآة .

وبوجه عام يجب عند وضع برامج المراجعة الإجتماعية مراعاة ما يلى :

- أن يطلع فريق المراجعة على طبيعة المسئولية الإجتماعية الملقاه على المنشأة وتطورها .
- الحصول على معلومات عن الأهداف والبرامج الإجتماعية التى حددتها الإدارة وفاء لمسئوليتها الإجتماعية .

---

(١) أ. محمود شوقى عطا الله - مرجع سابق ص١٦٩ .
أ- متولى محمد الجمل، د. عبد المنعم محمود، مرجع سابق ص٦٣ .

- تحديد حدود دنيا لبرامج المراجعة الإجتماعية الفرعية .

- إعداد نماذج متعددة لبرامج المراجعة الإجتماعية .

نماذج مقترحة لبرامج المراجعة الإجتماعية :

يتضح مما تقدم، صعوبة وضع نموذج موحد لبرنامج المراجعة الإجتماعية يستخدم فى كافة المنشآت أو حتى فى المنشأة الواحدة خلال فترات محاسبية متعددة وفى حدود المجالات الرئيسية السابق إيضاحها والى تمثل إطار المساهمة الإجتماعية للمنشآت وهى: مساهمة الدخل الصافى، مساهمة الموارد البشرية، المساهمة العامة والمساهمة البيئية ومساهمة المنتج أو الخدمة .

ونقترح خمسة نماذج لبرامج مراجعة إجتماعية تتلاءم معها وهى :

نموذج برنامج مراجعة «مساهمة الدخل الصافى» .

نموذج لبرنامج المراجعة «المساهمة عن الموارد البشرية» .

نموذج لبرنامج مراجعة «المساهمة البيئية» .

نموذج لبرنامج مراجعة «المساهمة العامة فى حل مشاكل المجتمع» .

نموذج لبرنامج مراجعة «مساهمة المنتج أو الخدمة» .

٧- تقرير المراجعة الإجتماعية :-

١- أهمية تقرير المراجعة الإجتماعية :-

يعتبر تقرير المراجعة بمثابة البلورة النهائية لعملية المراجعة ويتميز تقرير المراجعة بأهمية خاصة لمستخدمى المعلومات داخل وخارج الوحدة .

وفى الوقت الحاضر وبعد ظهور المراجعة الإجتماعية للمسئولية الإجتماعية فى الوحدات الإقتصادية، أصبح تقرير المراجع عن الأداء الإقتصادى يتسم بالقصور نظرا لأنه يهمل التقرير عن الأداء الرجتماعى. وفى الحقيقة أنه طالما ظهر الأداء الإجتماعى بجانب

كالأداء الإقتصادى فإنه يجب التقرير عن كليهما دون تفرقة ويؤكد ذلك أحد الباحثين بأنه يجب .توسيع شهادة المراجع فى المستقبل لكى تشمل الإطار الإجتماعى [١] .

وفى ظل محاسبة المسئولية الإجتماعية توجد المجالات والأنشطة الاجتماعية المتباينة والمتغيرة من حين لآخر وبالتالى لا يمكن مطالبة المراجع أو فريق المراجعة الإجتماعية بكتابة شهادة عن القوائم والتقارير الإجتماعية أو أحد مجالات المسئولية الإجتماعية لأن الشهادة تعنى أن البيانات الواردة بالتقارير الإجتماعية صحيحة صحة مطلقة وتمثل حقيقة ثابتة وهذا يتنافى مع الواقع، وذلك لأن عنصر التقدير الشخصى سيلعب دورا فى المسئولية الإجتماعية والتقرير عنها، لذلك نعتقد أنه من الأفضل كتابة تقرير وليس شهادة وذلك لتوضيح رأيه المحايد عن تلك التقارير الخاصة بالأداء الإجتماعى للوحدة الإقتصادية .

ويفضل كتابة هذا التقرير من شخص أو مجموعة أشخاص تتوافر فيهم شروط التأهيل العلمى والعملى والى تؤهلهم للقيام بهذا الدور .

ولذلك يعتبر تقرير المراجعة الإجتماعية ما هو الا عرض وتصديق على عدالة القوائم والتقارير الإجتماعية وإلى تعدها الوحدة الإقتصادية، وأنها تفصح عن حقيقة (واقع) الأداء الإجتماعى لها .

ومن المعلوم أن مهمة فريق المراجعة ستكون أكثر وضوحا وتحديدا كلما إتصفت التقارير بالموضوعية فى القياس والإفصاح عن إطار المسئولية الإجتماعية وفقا لمعايير محددة ومتعارف عليها، ولا يخفى أن المسئولية الإجتماعية مرتبطة بأنواع عديدة من القياس النقدى وليست فى غنى عنها، وعلى فريق المراجعة تقبل هذا الوضع عند الفحص وعند التقرير ويؤكد ذلك أحد الباحثين بقوله أن المراجع فى ظل المسئولية الإجتماعية يمكن أن يشهد على [٢] .

---

(١) أ. جمعه إبراهيم شهاب- مرجع سابق ص١٦٩ .
(٢) أ. جمعة إبراهيم شهاب- مرجع سابق ص١٦٩ .

- القدرة الإقتصادية للوحدات الموجودة .
- درجة تحويل الوحدة لمواردها فى الأغراض المفيدة .
- درجة إهمالها للرفاهية الإجتماعية من خلال عدم التوظيف .
- حالة الصحة العامة .
- معدلات التغير فى حوادث الجرائم .
- الأنشطة القومية للوحدات الإقتصادية .
- توفيرها للبيانات لخدمة الأهداف القومية .
- معلومات إحصائية عن السكان .

ويتضح مما سبق أنه فى ظل المسئولية الإجتماعية ستتعدد التقارير وتتنوع المعلومات المعروضة بها ويمكن القول أنه ستكون هناك تقارير مختلفة لأغراض مختلفة ويرجع السبب الرئيسى فى ذلك إلى تعدد الطوائف الإجتماعية المعنية بالأداء الإجتماعى وفى إعتقادنا أن مستخدمى المعلومات يمكن تقسيمهم إلى قسمين :

طوائف داخلية: وهم الإدارة والعاملون والملاك .

طوائف خارجية: وهم عادة خارج الوحدة الإقتصادية كالمستثمرين والعملاء وأجهزة حكومية أخرى مثل الضرائب، وزارة التخطيط، وزارة العمل .

وهذه الطوائف ستعطى أهمية لتقارير المراجعة الإجتماعية وخاصة إذا كانت معدة بمعرفة جهات خارجية وإنها سوف تجعلهم يثقون فى المعلومات الواردة بتلك القوائم والتقارير التى تعدها الوحدة، بعكس تقارير المراجعة الإجتماعية إذا كانت معدة بواسطة الوحدة الإقتصادية نفسها .

(٢) التفرقة بين تقارير المراجعة الإجتماعية الداخلية والخارجية :

نفضل التفرقة بين تقرير المراجعة الإجتماعية الداخلية والخارجية حيث يختلف كل منهما عن الآخر فى بعض النقاط أهمها :

أولاً : أوجه التشابه :

(أ) الهدف من تقارير المراجعة :

تهدف المراجعة إلى توصيل نتائج الفحص والتقرير عنها لمستخدمى المعلومات بالشكل الذى يؤدى إلى فهم هذه النتائج دون صعوبة. ولذلك يهدف تقرير المراجعة الإجتماعية الداخلية إلى التوصل الدورى للنتائج والإستنتاجات والتوصيات بطريقة تساعد الإدارة على إتخاذ القرارات وتقييم الأداء. أما التقرير الإجتماعى الخارجى فهدفه تأكيد صحة القوائم والتقارير الإجتماعية تأكيد صحة القوائم والتقارير الإجتماعية التى أعدتها الوحدة فى نهاية كل سنة مالية ومن أنها تعبر بصدق عن حقيقة النشاط الإجتماعى والمركز المالى الإجتماعى فى نهاية كل فترة مالية .

(ب) أسلوب العمل :

عند قيام كل من جهازى المراجعة الإجتماعية الداخلية والخارجية بعملية المراجعة الإجتماعية فإنهما سوف يتبعان نفس أساليب وأدوات المراجعة المتعارف عليها .

(جـ) مجال الفحص :

يتحدد مجال الفحص فى كل من المراجعة الإجتماعية الداخلية والخارجية بحدود وإطار المسئولية الإجتماعية الذى حددته الوحدة الإقتصادية لنفسها فى ضوء طبيعة نشاطها والعوامل الأخرى .

ثانياً : أوجه الإختلاف :

أ- المستفيدون من المراجعة :

يجب تحديد قراء المعلومات الإجتماعية وما هية إحتياجاتهم من المعلومات سواء كانت جهات داخلية أو خارجية، ولذلك يرى أحد الكتاب [1] تعدد الجهات الحكومية التى

---

(١) د. محمود السيد الناغى مرجع سابق- ص١٥٧ .

ستعتمد على هذه المعلومات مثل «وزير الدولة للرقابة على التلوث، وزارة التخطيط، وزارة المالية، مجلس الشعب. كما توجد طوائف داخلية مثل الإدارة والعاملين .

ويتضح مما سبق أن قراء المعلومات متعددين داخل وخارج الوحدة وإحتياجاتهم من تلك المعلومات متباينة ولن يثق الغير فيها إلا بعد إعتمادها من فريق المراجعة الإجتماعية الخارجي، أما الإدارة فسوف تعطى أهمية لتقارير المراجعة الداخلية والتى ستحتوى على تفصيلات وتحليلات أكثر بعكس تقاير المراجعة الإجتماعية الخارجية .

ب- وقت وعدادها :

يرى أحد الكتاب [1] أن تقارير المراجعة الإجتماعية ستعد مرة على الأقل كل سنة أو كلما دعت الحاجة إليها كما يمكن إعدادها على فترات دورية كل ٢/١ أو ٣/١ أو ٤/١ سنة وفى الحقيقة يختلف توقيت إعداد تقرير المراجعة الإجتماعية بإختلاف نوع المراجعة هل هى داخلية أم خارجية فالمراجعة الإجتماعية الخارجية عادة تكون فى نهاية كل سنة مالية بعد تصوير الحسابات والتقارير الإقتصادية- الاجتماعية. أما تقارير المراجعة الإجتماعية الداخلية فيمكن إعدادها على مدار العام بهدف تلبية إحتياجات الإدارة من المعلومات أو لمقابلة إحتياجات عاجلة من طوائف خارجية .

جـ- القائم بإعدادها :

لا شك أن الوحدة الإقتصادية فى حاجة إلى كلا المراجعتين الداخلية والخارجية وإنها ليست فى غنى عنهما، ومن المفروض عدم تغليب إحداهما على الأخرى ولكن إجراء التكامل والتنسيق فيما بينهما وذلك لإختلاف الهدف منهما ولضرورتهما فى الحياة العملية ولذلك فمن الطبيعى أن يعد جهاز المراجعة الإجتماعية المقترح بالجهاز المركزى للمحاسبات هو الذى سيتولى إعداد تقرير المراجعة الإجتماعية الخارجية فى نهاية كل سنة مالية عند إقفال الحسابات وإعداد القوائم والتقارير الختامية .

---

(١) د. محمود السيد الناغى يرجع سابق- ص١٥٧ .

د- محتويات التقرير:

فى المراجعة الإجتماعية الخارجية يجب على المراقب التعرف على إحتياجات مستخدمى المعلومات المحاسبية داخل وخارج الوحدة عن طريق دراسة التشريعات الخاصة بالوحدة وبالمسئولية الإجتماعية والتعرف على نقاط إتخاذ القرارات بها وأنواع القرارات التى تتخذ وكذلك الأحكام الخاصة بإحتياجات أجهزة الرقابة على التلوث وأجهزة التخطيط حتى يتسير له تضمين تقريره ما يكفل إشباع حاجات هؤلاء جميعا بكفاءة وفاعلية .

أما جهاز المراجعة الإجتماعية الداخلية فيقوم بنفس الدراسة ولكن بتركيز أكبر على إحتياجات الإدارة وما تطلبه الجهات الحكومية من الوحدة بصفة دورية وذلك بوضع كافة التحليلات والتفصيلات فى خدمة الإدارة والغير .

ولا شك أن عدم توافر الإستقلال الكافى لفريق المراجعة الإجتماعية الداخلية والتى سيجعلها دائما تقع تحت تأثير وضغوط إدارة الوحدة، بعكس جهاز المراجعة الإجتماعية الخارجية والذى يتوفر له مقومات الإستقلال والحياد عند القيام بعملية المراجعة الإجتماعية سيجعل إعتماد الطوائف الخارجية على تقرير المراجعة الخارجية أكثر من إعتمادهم على تقرير المراجعة الإجتماعية الداخلية .

ولذلك تنشأ أهمية تقارير المراجعة الإجتماعية الخارجية وتمسك الطوائف بحق الإطلاع عليها لأن القانون لا يعطى هذه الطوائف حق الإطلاع على دفاتر الوحدة وسجلاتها ولذلك سيعتمدون على تقارير المراجعة الخارجية فى التعرف على الأداء الإجتماعى من خلال الإطلاع على التقارير الإجتماعية المنشورة ومن أنها روجعت بمعرفة شخص أو فريق فنى محايد .

(٣) تحديد محتويات تقرير المراجعة الإجتماعية :

وتأسيسا على ما سبق ونظرا لأهمية تقارير المراجعة الإجتماعية الخارجية للطوائف

الإجتماعية، فإن فريق المراجعة الإجتماعية يجب أن يولى أهمية خاصة لمحتويات التقرير كما إهتم المراجعون من قبل بتحديد عناصر أساسية لتقرير المراجعة المالية وهى [١] .

يجب أن .يوجه التقرير لأصحاب المشروع أو موكلى المراقب .

يجب إن يشير المراقب إلى تاريخ الميزانية والفترة التى أعدت عنها الحسابات .

يجب أن يذكر فى التقرير طبيعة ومدى الفحص الذى قام به المراقب .

يجب أن يذكر ما إذا كانت القوائم المالية قد تم تصويرها وفقا لقواعد المحاسبة المتعارف عليها .

إفتراض أن القوائم المالية تشتمل على كافة البيانات الأساسية .

أن يشتمل التقرير على إبداء رأى المراقب على القوائم المالية .

أن يذكر إسم المشروع بوضوح ونوع النشاط .

يجب أن يشتمل التقرير على توقيع المراقب .

يجب أن يكون التقرير واضحا فى الصياغة .

يجب كتابة التحفظات بدقة أن وجدت .

يجب أن يحتوى التقرير على جميع البيانات التى يتطلبها قانون الشركات .

وبتحليل محتويات تقرير المراجعة المالية السابق تحديدها وما تتميز به مراجعة المسئولية الإجتماعية للوحدات الإقتصادية، يمكن تحديد تقرير المراجعة الإجتماعية فتقارير المراجعة المالية ترتبط بمراجعة الأداء الإقتصادى من خلال فحص المراقب للقوائم المالية، والتأكد من أنها تفصح عن نتيجة الإعمال والمركز المالى فى نهاية كل فترة مالية وذلك طبقا لمبادئ ومفاهيم المحاسبة المالية المتعارف عليها، كما أن طالبى الخدمة هم عادة يكتب التقرير فى عبارات موجزة شبه متفق عليها وكمكمل للقوائم المالية المنشورة .

---

(١) أ.د محمود شوقى عطا الله - مرجع سابق ص٥٤٣- ٥٤٥ .

وخلافا لذلك- يعد تقرير المراجعة الإجتماعية عند مراجعة الأداء الإجتماعى وذلك بفحص قوائم وتقارير مالية وغير مالية ويترتب على ذلك أن شكل ومحتويات القوائم سيختلف عما هو فى المحاسبة المالية، كما أنه لا يوجد حتى الآن مفاهيم ومبادى خاصة بمحاسبة المسئولية الإجتماعية، وهذا لا يمنع من وجود محاولات عديدة من الباحثين فى هذا المجال، وأيضا تختلف الجهة طالبة الخدمة، حيث أصبحت تمثل المجتمع بطوائفة المتعددة وأخيرا عجز المراقب وحده عن القيام بعملية المراجعة الإجتماعية وللأسباب السابقة فقد بذل بعض الباحثين محاولات لتحديد محتويات تقرير المراجعة الإجتماعية حيث :

أ- يرى أحد الباحثين [١] أن تقرير المراجعة الإجتماعية يجب أن يحتوى على جزأين:

الجزء الأول: يتضمن حقائق ثابتة يذكرها المراجع بخصوص نطاق العمل الذى قام به ويوضح مجالات الأنشطة الإجتماعية التى قام بفحصها .

الجزء الثانى: ويعرض فيه المراجع رأيه الفنى عن مدى إعطاء تقارير النشاط الإجتماعى صورة صادقة عن حقيقة الأداء الإجتماعى .

ب- وباحث آخر [٢] يرى تقسيم التقارير عن المراجعة الإجتماعية إلى قسمين :

القسم الأول: يختص بفحص عناصر الدخل الإجتماعى وتحديد القيمة المضافة .

القسم الثانى: ويختص بفحص العلاقات الخاصة بالعاملين والعملاء والموردين وأخيرا علاقة الوحدة بالبيئة والمجتمع .

وبتحليل الرأيين السابقين، نجد أن الرأى الأول يرى أن محتويات تقرير المراجعة الإجتماعية ستكون مماثلة لتقرير المراجعة المالية مع إختلاف مجال التركيز فى كل منهما. أما الرأى الثانى فقد أعطى لمجالات المسئولية الإجتماعية نفسها من حيث إستعراض درجة الوفاء بها وأوجه القصور إن وجدت ثم التوصية بالعلاج .

---

(١) د. محمود عبدالمجيد- الاتجاهات الحديثة فى المراجعة ، مرجع سابق ص١١٨ .

(٢) د. محمود السيد الناغى- نحو إطار للمراجعة الإجتماعية فى الوحدات الإقتصادية مع دراسة تطبيقية- مرجع سابق ص١٦٦- ١٧٠ .

ويفضل الجمع بينهما فى أن تقرير المراجعة الإجتماعية يجب أن يحتوى على حقائق ثابتة ومعلومة بخصوص من يقدم إليه التقرير، الفترة المقدم عنها، رأى فريق المراجعة الإجتماعية فى الأداء الإجتماعى الكلى للوحدة فى ضوء المفاهيم والمعايير المتاحة، كما يحتوى على معلومات عن مجالات المسئولية الإجتماعية والبرامج الإجتماعية التى أعدتها وكفاءة تنفيذها وأوجه القصور فقط ونشير إلى إنه يجب الفصل تماما بين مفهوم التقرير الاجتماعى ومفهوم تقرير المراجعة الاجتماعية .

حيث أن المفهوم الأول يختص بعرض نتيجة النشاط الاجتماعى فى قوائم وتقارير متنوعة، اما الثانى فهو تصديق على صحة التقارير الأولى فى إعطاء صورة واضحة وصادقة عن الاداء الاجتماعى للوحدة سواء كان ذلك فى تقرير نظيف أو متحفظ .

وتأسيسا على ما سبق يمكن أن تتحدد المحتويات التى يجب أن يشملها أى تقرير مراجعة اجتماعية على النحو التالى :

* يجب أن يوجة التقرير إلى كل من يهمة الاداء الاجتماعى للوحدة الاقتصادية .

* يجب أ يشير التقرير إلى الفترة المقدم عنها التقارير الاجتماعية المنشورة .

* يجب أن يشمل التقرير على رأى فريق المراجعة الاجتماعية فى الاداء الإجتماعى للوحدة.

* يجب أن يحدد التقرير اسم الوحدة،. طبيعة المسئولية الاجتماعية والمجالات الخاصة بها.

* أن يكتب التقرير بصيغة واضحة اذا وجدت تحفظات تكتب بدقة .

* يجب أن يخدم التقرير كافة الطوائف الاجتماعية المعنية بالاداء الاجتماعى للوحدة .

* يجب أ يوقع التقرير من فريق المراجعة الاجتماعية .

وبالإضافة إلى ما سبق، يشترط فى التقرير الايجاز بدونه خلل حتى يشجع الطوائف الاجتماعية على قراءتة وان يحدد البرامج الاجتماعية التى حددتها الوحدة وفاء

لمسئولياتها الاجتماعية. ثم كفاءة الوحدة فى تنفيذ تلك البرامج والتركيز على الانحرافات الموجبة والسالبة معا ولا مانع فى ذلك من الاستعانة بالجداول والاحصائيات والبيانات التى تساعد على تفهم الغير للموقف الاجتماعى للوحدة الاقتصادية .

(٤) صور تقارير المراجعة الاجتماعية :

يتضح مما سبق اختلاف شكل تقرير المراجعة الاجتماعية عن شكل تقرير المراجعة المالية والذى يأخذ أحد الأشكال الآتية [١] :

- التقرير العادى على الميزانية أو التقرير المختصر .
- التقرير المطول .
- التقرير الخاص بغرض معين .

(أ) تقرير مراجعة مختصر :

يعتبر التقرير الموجزهو المنتشر حاليا فى المراجعة المالية، وتقوم على تحديد موجز لنطاق الفحص ورأى المراجع عن مدى صدق ودلالة القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وتجانسها من فترة إلى أخرى وبعض ما تطلبه القوانين والتشريعات وخاصة قانون الشركات ١٥٩ لسنة ١٩٨١م الخاص بشركات المساهمة .

(ب) تقرير مراجعة مطول :

أما التقرير المطول فيقدم عندما يرغب مراقب الحسابات فى عرض فقط وملاحظات أساسية متعددة وهو بذلك يعرض تفسير البيانات عن معظم أو كل المفردات وكذلك رأيه الفنى، وقد تشمل هذه التفصيلات جداول وكشوف وبيانات إحصائية وتعليقات تفسيرية ولذلك يرى أحد الكتاب أن التقرير المطول يعد لإستخدام إدارة المشروع أساسا ولا يرفق بالقوائم الختامية التى تعرض على الجهات الخارجية [٢] .

---

(١) د. محمد على شحاته- المراجعة وفحص الحسابات- دار النهضة العربية- القاهرة ١٩٧٤- ص٤١٠، ٤١١ .

(٢) د. أحمد أنور- مرجع سابق- ص١٠ .

(جـ) تقارير مراجعة خاصة :

حيث يقوم المراجع بإعداد تقرير خاص عن بيانات حددها قانون معين مثل إعداد تقرير بصحة البيانات الواردة فى نشرة دعوة الجمهور للإكتتاب العام فى أسهم الشركة أو سنداتها، إعداد تقرير على ميزانيات شركات التأمين، إعداد تقارير على ميزانيات الجمعيات الخيرية والمؤسسات الخاصة (١) .

ويتضح مما سبق أن المراقب لن يلجأ إلى التقرير المطول إلا عند الضرورة لشرح وتفسير موضوعات معينة للإدارة أو ملاك المنشأة أو لتعضيد الإفصاح للطوائف الخارجية

ومن المعروف أن تقرير المراجعة الإجتماعية ستعتمد عليه طوائف عديدة. ولقد حددت اللجنة التابعة لمجمع المحاسبين بإنجلترا وويلز التى قامت بمهمة تحديد مستخدمى المعلومات عند مقابلة أهداف المجتمع فى المجموعات التالية :

* مجموعة المستثمرين- تشمل حملة الأسهم الحاليين والمحتملين .
* مجموعة المقترضين- من حملة السندات الحالية والمحتملين وأصحاب القروض .
* مجموعة العاملين الحاليين والمحتملين والسابقين .
* مجموعة محللى البيانات : مثل خبراء التحليل المالى ورجال الاقتصاد والاحصاء والباحثين .
* الحكومة وتشمل اجهزة الضرائب والجهات التى لها حق الاشراف على التجارة والصناعة.
* الجمهور- أو المجتمع- ويشمل ذلك دافعى الضرائب والمستهلكين وأصحاب المصالح الخاصة مثل جمعيات حماية البيئة .

والطوائف السابقة رغباتها متعددة ومجالات المسئولية الاجتماعية مختلفة من

(١) د. محمود شوقى عطا الله - المراجعة - مرجع سابق ص٥٣٩ .

وحدة لأخرى وحتى داخل الوحدة من وقت لاخر. ويترتب على ذلك اختلاف طبيعة الانجازات الاجتماعية ومجالات التركيز للاولويات والاهداف الاجتماعية ولذلك نعتقد أن التقرير المطول يناسب عند الادلاء برأى مهنى فى التقارير الاجتماعية وذلك للاسباب الآتية :

- تعدد وتباين رغبات مستخدمى المعلومات الاجتماعية .

- ضرورة شرح مجالات المسئولية الاجتماعية والبرامج التى اعدتها كل وحدة .

- تفسير تنفيذ البرامج الاجتماعية وتحليل الانحرافات .

- تشجيع الطوائف المعنية بالأداء الاجتماعى على قراءة التقارير الاجتماعية .

- اشتراك العديد من الخبراء فى اعداد هذا التقرير عن المجالات المختلفة للمسئولية الاجتماعية .

ونستخلص مما سبق إلى أن تقرير المراجعة الاجتماعية سيعد بواسطة فريق المراجعة الاجتمعية دى الخبرة المتعددة وذلك بعد فحص ودراسة القوائم والتقارير الاجتماعية المتاحة واى تقارير أخرى مرتبطة باطار المسئولية الاجتماعية لكل وحدة اقتصادية وان فريق المراجعة الاجتماعية سيلجأ لكتابة تقرير المراجعة المطول لابراز المعلومات الجوهرية لخدمة الطوائف الاجتماعية وذلك فى نهاية كل فترة مالية .

ومن المعلوم أن الجهاز المركزى للمحاسبات يقوم فى الوقت الحاضر بمراجعة الاداء الاقتصادى للوحدات الاقتصادية، من خلال الفحص الذى يقوم به مراقبى الحسابات المعينين والذين يتولون عملية المراجعة واعداد التقارير، والتساؤل هنا هو: هل سيقدم تقريرا عن المراجعة الاجتماعية بصفة مستقلة عن تقرير المراجعة المالية أو يفضل الجمع بين العمليتين واعداد تقرير واحد عن كليهما ؟

(٥) العلاقة بين تقرير المراجعة المالية والمراجعة الاجتماعية :

لقد تعددت الاتجاهات فى هذا الشأن واخذت اتجاهين رئيسيين :

الاتجاة الأول: الانفصال عن تقرير المراجعة المالية ويعنى إعداد تقرير مراجعة إجتماعية مستقل عن تقرير المراجعة المالية، ويمكن ذلك اذا سلمنا بإعداد ونشر قوائم وتقارير إجتماعية بصفة مستقلة عن التقارير المالية بغض النظر عن كون التقارير الاجتماعية مالية أو وصفية أو خلاف ذلك من التقارير، ومن أنصار هذا الإتجاه أحد الباحثين [١] والذى يرى أن التقرير الاجتماعى المستقل عن الاداء الإجتماعى هو الأفضل وأن يعد بواسطة فريق المراجعة الإجتماعية المقترح وقد أعد نفس الباحث [٢] تقرير مراجعة إجتماعية وقسمة إلى قسمين :

القسم الأول : ويشمل معلومات عن الدخل الإقتصادى وتعديله بالأسعار المحاسبية وصولاً إلى الدخل الإجتماعى وكذلك معلومات عن القيمة المضافة والتدفقات النقدية الداخلية والخارجية والاعانات والمخزون .

القسم الثانى: ويحتوى على معلومات عن مجالات المسئولية الإجتماعية الأخرى «العاملين- العملاء- الموردين- البيئة والمجتمع .

ويلاحظ أن شكل تقرير المراجعة فى الدراسة السابقة قد أخذ شكلاً مخالفاً ويلاحظ أن شكل تقرير المراجعة المالية المتعارف عليها، حيث يشمل النواحى الوصفية بجانب النواحى الكمية وتم اعتماده من فريق المراجعة الإجتماعية وليس مراقب الحسابات وحده .

ومن المعلوم أن ابداء الرأى المهنى المحايد فى مجال تعبير القوائم تعبير القوائم المنشورة عن حقيقة النشاط لن يخرج عن أحد المواقف الآتية :

أبداء رأى بدون تحفظات .

---

(١) د. محمود السيد الناغى- نحو إطار للمراجعة الإجتماعية- مرجع سابق ص١٧١ .
(٢) المرجع السابق ص١٦٦ .

أبداء رأى مع وجود تحفظات .

أبداء رأى مخالف .

الامتناع عن ابداء رأى .

وعلى العكس من ذلك يرى أحد الكتاب بأنه يوجد نوعين أساسيين فى مجال المراجعة الإجتماعية وهما :

تقرير نظيف أؤ تقرير متحفظ وذلك عند ابداء الرأى عن الأداء الإجتماعيويعتقد أن النوع الأول من التقرير يصدره المراجع فى حالة عدم وجود قيود على نطاق الفحص الذى قام به للأنشطة الإجتماعية، وكذلك فى حالة عدم وجود إنتقادات على تقارير النشاط الإجتماعى .

أما التقرير المتحفظ فيصدره المراجع فى حالة وجود قيود على نطاق الفحص أو وجود انتقادات على البرامج الإجتماعية أو تقارير النشاط الإجتماعى، ولذلك نؤيد الرأى السابق حيث أن فريق المراجعة الإجتماعية ليس أمامه سوى البدلين السابقين فقط لأنه لا يجوز الامتناع عن ابداء رأى لأن طالب الخدمة هو المجتمع ولابد له من التعرف على الاداء الإجتماعى للوحدة سواء كان إيجابياً أو سلبياً أما ابداء رأى مخالف أؤ تصحيح الأوضاع فليست من حق المراقب أو فريق المراجعة ولكن عليه فقط تحديد أوجه القصور إن وجدت وفى تقرير متحفظ وعلى المجتمع تصحيح الأوضاع ويلاحظ أن اتجاه أعداد تقرير مراجعة إجتماعية بصفة مستقلة يفترض :

تحديد واضح للمجالات الخاصة بالمسئولية الإجتماعية .

توافر قوائم وتقارير الأداء الإجتماعى بصفة مستقلة .

توافر أصول ومعايير مهنية للمراجعة الإجتماعية بصفة مستقلة عن المراجعة المالية.

(١) د. محمد محمود عبد المجيد- الاتجاهات الحديثة فى المراجعة - مرجع سابق ص١١٩ .

نظراً لصعوبة توافر هذه الافتراضات فى الحياة العملية فقد تبين لنا قصور هذا الاتجاه عند التطبيق العملى لمحاسبة المسئولية الإجتماعية المراجعة عنها، وأن كان هذا هو الاتجاه الأفضل فى رأينا وتنبغى محاولة توفير الافتراضات السابقة، ولذلك فقد ظهر اتجاه أخر ينادى بالدمج بين تقارير المراجعة الإجتماعية والمالية .

الإتجاه الثاني : الإندماج مع تقارير المراجعة المالية :

ويقوم هذا الإتجاه علي أن مراقب الحسابات سوف يبدي رأيه المهني عن الأداء الإجتماعي ضمن تقرير المراجعة المالية التقليدية دون الحاجة الي تقرير منفصل لكل منهما ومن أنصار هذا الإتجاه أحد الباحثين (١) حيث ضمن تقرير المراجعة الماليه المقترح فقرة خاصة بقيام المراقب بفحص قائمة المنافع والتكاليف الإجتماعية وانها تعبر عن حقيقة النشاط الإجتماعي .

ويرجع السبب في ذلك الي أن المسئولية الكلية للوحدة الإقتصادية بما تشمله من أنظمة اقتصادية من الصعوبة بمكان الفصل بينهما فصلا دقيقا نظرا لعدم توافر مناهج ومبادىء لمحاسبة المسئولية الإجتماعية حتي الآن وقيام بعض الوحدات بتعميم بعض البرامج الإجتماعية طواعية أو الزاما وما يترتب عليها من تأثير علي المصروفات والإيرادات والأصول والخصوم للوحدة ، وتأثيرها علي عدالة الإفصاح ، وقد اقترح أحد الباحثين من قبل في دراسته الإفصاح عن الأداء الإجتماعي للوحدة من خلال القوائم والقارير واعداد تقرير متكامل عن هذا الفحص .

ويرجع السبب في ذلك أن مراقب الحسابات في ظل الظروف الحالية - هو الذي يقوم بفحص وتقييم الأداء الاقتصادي والتقرير عنه .

ولذلك يري أصحاب هذا الاتجاه أنه هو الأجدر بفحص هذه القوائم بعد تعديلها بآثار المسئولية الإجتماعية علي القوائم المالية ، ولكن نظرا لتشعب وتعدد المجالات الفنية

(١) د. أحمد نور - مراجعة الحسابات - مرجع سابق ص ٧١٧ - ٧١٨.

للمسئولية الإجتماعية علي القوائم المالية ، فانه يجب أن يستعين بخبرات الاخرين ويفضل أن يتم ذلك من خلال شعبه المراجعة الإجتماعية المقترحة بالجهاز المركزي للمحاسبات .

ويعتقد أصحاب هذا الاتجاه أنه من الأفضل عرض نتائج المراجعة الإجتماعية ضمن تقرير المراجعة المالية في الوحدات الاقتصادية ، وذلك حتي تكتمل الصورة عن الاداء الكلي للوحدة ويمكن تحقيق هذا اذا سلمنا بفكرة عرض المعلومات الإجتماعية ضمن القوائم المالية ولكن في مرحلة مستقلة ، لتعضيد الإفصاح والرقابة والتقييم والفحص والتقرير للطوائف المهتمة بالأداء الإجتماعي داخل وخارج الوحدة الإقتصادية .

وتأسيسا علي ماسبق فقد إقترح أحد الباحثين (١) نموذجا لتقرير المراجعة الإقتصادية الإجتماعية - لكي يطبق علي الوحدات الاقتصادية في ج .م.ع وفيما يلي هذا النموذج :

(١) أ. جمعة إبراهيم شهاب - دور مراقب الحسابات عن تقارير الأداء الاجتماعى فى الوحدات الاقتصادية - رسالة ماجستير ١٩٨٥ ص ١٨٥.

نموذج

تقرير المراجعة الإجتماعية - الإقتصادية

لاحدي الوحدات الإقتصاية في ج.م.ع

الي السادة : مساهمي شركة ....وكل من يهمه أمر النشاط الاقتصادي الإجتماعي للشركة .

لقد قمنا نحن فريق المراجعة الإجتماعية - بمراجعة الميزانية الاقتصادية الاجتماعية المؤرخة في / / ٢٠٠٠ وكذلك حسابات النتيجة وكافة القوائم والتقارير الإقتصادية والإجتماعية وفقا للأصول المهنية المتعارف عليها وحصلنا علي كافة المعلومات والإيضاحات التي رأينا القيام بها للمراجعة .

وقد أتضح لنا أن الشركة قامت بتنفيذ البرامج الإجتماعية التي حددتها بكفاءة وفاعلية ، وكذلك من تنفيذ كل ماتطلبه القوانين والتشريعات الصادرة وثبت لنا أنها أيضا تمسك حسابات اقتصادية - اجتماعية منتظمة وفقا لقانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ والقوانين المكملة له .

وفي رأينا أن الميزانيـــة الإقتصـــادية - الإجتماعيـــة تعبر بصدق ووضوح عن المركز المالي الإقتصادي - الإجتماعي في / / ٢٠٠٠ وأن حسابات النتيجة تعبر بصدق ووضوح عـــن نتيجـة النشاط الإقتـصادي الإجتمـــاعي عن السنه المنتهية في / / ٢٠٠٠ وفقا للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها ، ونرفق طيه صورة من القوائم الإقتصادية الإجتماعية وكذلك جداول تحليلية خاصة بالبرامج الإجتماعية التي قامت بها الشركة وفاء لمسئولياتها الإجتماعية .

فريق المراجعة الاجتماعية

المجالات	البرامج الاجتماعية .	أوجه القصور

أسئلة الباب الثامن

السؤال الأول :

كيف نشأت فكرة المحاسبة عن المسئولية الاجتماعية ما هى مبررات وركائز وضع اطار علمى للمراجعة الاجماعية.

السؤال الثانى :

عرف المراجعة الاجتماتعية من حيث المفهوم - النطاق - أهمينتها - بالنسبة للمنظمة فى الوقت الحاضر.

السؤآل الثالث :

وضح ضرورة مدى وضع معيار لتخطيط لبرنامج المراجعة الاجتماعية ضمن نطاق المراجعة موضحا خطوات اعداد برنامج المراجعة.

السؤال الرابع:

ما هى أنواع التقارير فى مجال المراجعة الاجتماعية:

السؤال الخامس :

ان المبادئ والقواعد العلمية المحاسبية التى تحكم القياس فى المحاسبة هى نفسها وبدون تغيير تحكم القياس فى المحاسبة عن المسئوليات الاجتماعية.

إشرح مدى صحة أو خطأ هذه العبارة

المراجع والمصادر

المراجـــع

أولاً : المراجع العربية:

١ - أبو الفتوح فضاله، بحوث واجتهادات فى الفقه المحاسبى، القاهرة، سنة ١٩٨٦/٨٥.

٢ - د. ابراهيم على عشماوى، اساسيات المراجعة والمراقبة الداخلية، مطبعة دار العالم العربى، ١٩٧٧.

٣ - د. ابراهيم رسلان حجازى، الاتجاهات الحديثة فى المراجعة، دار الثقافة العربية، القاهرة، ١٩٨٧.

٤ - د. أحمد محمد أبو طالب، بحوث فى المراجعة - دار الثقافة العربية، القاهرة، ١٩٩٢.

٥ - د. السيد المتولى المرسى، مبادئ المراجعة - مكتبة الجلاء الجديدة، ١٩٩١.

٦ - السيد اسماعيل السقا - التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية كاداة لترشيد القرارات الادارية - رسالة ماجستير - كلية التجارة - جامعة عين شمس، ١٩٧٨.

٧ - د. بهجت محمد حسنى، المراجعة والعينات الاختياري والتشغيل الالكترونى، الاصول العالمية والتطبيق العملى، مكتب عين شمس، ١٩٨٨.

٨ - ———— الرقابة الداخلية ومقومات النظام المتناسق وأهميته لكل من ادارة المشروع والمراقب الخارجى - مجلة التشريع المالى والضريبى العدد ٢٠٦ سبتمبر / اكتوبر ١٩٧٤.

٩ - جون ديوى، المنطق ونظرته البحث، ترجمة الدكتور زكى نجيب محمود، دار المعارف، القاهرة، ١٩٦٠.

١٠- د. جميل الشرقاوى - الثبات فى المواد المدنية - دار النهضة العربي ، القاهرة، ١٩٧٦.

١١- أ. جمعة ابراهيم شهاب، دور مراقب الحسابات عن تقارير الأداء الاجتماعي، في الوحدات الاقتصادية، رسال ماجستير، ١٩٧٥.

١٢- د. حسن أبو زيد - دراسات في مراجعة الحسابات - دار الثقافة العربية - القاهرة، ١٩٨١.

١٣- د. حلمي محمود نمر، نظرية المحاسب المالي، دار النهضة العربية، ١٩٧٧.

١٤- د. حسن محمد حسين ابو زيد - دراسات في المراجعة - الجزء الثاني - دار الثقافة العربية، القاهرة (بدون تاريخ نشر).

١٥- د. حسين محمد حسين ابو زيد - ابعاد جديدة في تطور مهنة المراجعة اولا - المسئولية عن التصرفات غير القانونية للعملاء - مجلة المحاسبة والادارة والتأمين، العدد ٢٦-١٩٧٩.

١٦- د. زكي نجيب محمود، المنطق الوضعي، القاهرة، مكتب الانجلو المصرية، ١٩٦١.

١٧- د. شوقي عطا الله - المراجعة - دار النهضة العربية - ١٩٧١.

١٨- د. عبد الفتاح الصحن - أصول المراجعة الخارجية - مؤسسة شباب الجامعة - الاسكندرية، ١٩٨٠.

١٩- د. عباس أحمد رضوان، اصول ومبادئ علم المراجعة، ٨٩/ ٩٠.

٢٠- د. عبد المنعم محمود، اصول المراجعة.

٢١- أ/ متولي الجمل، د. عبد المنعم محمود، المراجعة، الاطار النظري والمجال التطبيقي، دار النهضة العربي، القاهرة، ١٩٧٠.

٢٢ - محمود السيد الناغي، نحو اطار للمراجعة الاجتماعية في الوحدات الاقتصادية، مع دراسة تطبيقية - المجلة المصرية للدراسات التجارية - كلية التجارة - جامعة المنصورة - العدد الثاني، ١٩٧٩.

٢٣- ــــــــــــ، المراجعة، اطار النظري والممارسة، مكتبة الجلاء، ١٩٨٣.

٢٤- د. محمد سمير الصبان، المراجعة الاجتماعية - مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، العدد الاول، ١٩٧٩.

٢٥- د. محمود عباس حجازى - المراجعة - الاصول العلمية والممارسة الميدانية، مكتبة عين شمس - القاهرة، ١٩٨١.

٢٦- د. محمد على شحاته - المراجعة وفحص الحسابات - دار النهضة العربية - القاهرة، ١٩٧٤.

٢٧- د. محمد محمد الجزار، المراقب الداخلية، دراسة وسائل تحقيق الرقابة الوقائية ورفع الكفاية الانتاجية، مطابع سجل العرب.

٢٨- د. محمود محمد مصطفى، الجرائم الاقتصادية فى القانون المقارن، الجزء الأول، ١٩٦٣، دار الشعب.

٢٩- د. محمد نصر الهوارى، دراسات فى المراجعة، الجزء الثانى، مكتبة غريب - القاهرة، ١٩٧٧.

٣٠- نجيبة محمود نمر - الاطار العلمى لنظرته المحاسبية، رسال ماجستير، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ١٩٦٨.

٣١- ـــــــــــــــ، نظريه المحاسبة، رسالة دكتوراه، جامعة القاهرة، ١٩٨١.

المنشـورات:

١ - الجهاز المركزى للمحاسبات، النظام المحاسبى الموحد، الطبعة الخامسة، الجزء الأول، ١٩٩٥.

٢ - الجهاز المركزى للمحاسبات، النظام المحاسبى الموحد، قرار رقم ٢٠٤، لسنة ٢٠٠١، الوقائع المصري العدد ٥٨، تابع أو فى ١٤ مارس ٢٠٠١.

المراجع الأجنبية:

1 - American Acounting Association, "Report of the Committee on Concepts and Standards for External Financial Report", Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance, 1977.

2 - American Chamber of Commerce, Privatization in Egypt: Problems & Recommendations, 1994.

3 - American Institute of Certified Public Accountants, Accounting Terminology Bulletin No. 1, New York, AICPA, 1941.

4- Financial Accounting Standard Board, Statement No. 14 "Financial Reporting for Sepment of Business Enterprises" FASB, 1976.

5- Financial Accounting Standard Board, Statement of Financial Accounting Concepts No.1, "Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises", FASB, 1978.

6 - Financial Accounting Standard Board, Statement of Financial Accounting Concepts No. 2, "Qualitative Characteristics of Accounting Information", FASB, 1980.

7 - Financial Accounting Standard Board, Statement No. 95. "Statenebt of Cash Flow", FASB, 1987.

8 - Hanson, D., "Thd Future of Self-Regulation", In Macdonald. G, and B.A Ru Therford (eds), Accounts, Accounting and Accountabiligy, British Library Cataloguing in Publication Data, 1989.

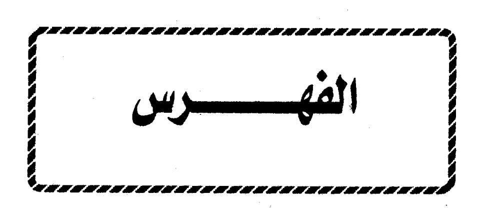
9 - The World Bank, Egypt Financial Policy For Adjustment and Growth, Volume, Policy Environment, 1993.

10- Delie R. Haward, Auditing "4th Ed., Macdonald & Evants Ltd., London, 1977.

11- Paul Grady, "The Broader Concept of Internal Control, Youpnal of Accounting, vol, 103.

12- Matz. R. R. Fundam ental of Auditing (New York) yohn wiley and sons, 1954.

13- Buletin issued By, Computer traning institate C.T.I, The Nature & Development of Computers Talaat Hapb st., Cairom 1978.



الفهرس

الفهرس

رقم الصفحة

الباب السابع

تم بحمد الله وتوفيقه